

Alguns desafios actuais da tributação

RESUMO

O Autor trata, neste artigo, de alguns dos desafios mais importantes que, hoje em dia, se colocam à tributação e, conseqüentemente, ao direito fiscal. Começando por recortar o quadro desses desafios, divide-os em dois grupos: um, mais antigo, em que menciona a chegada da preocupação ambiental ao direito fiscal e a problemática da administração ou gestão privada dos impostos; outro, mais recente, ligado ao fenómeno globalização, em que enumera a concorrência fiscal internacional prejudicial, a tributação do comércio electrónico e a necessidade de integração da tributação dos rendimentos do trabalho e das contribuições para a segurança social e, bem assim, o iminente aparecimento de um direito fiscal novo.

Fixando-se, porém, apenas no segundo grupo de desafios, o Autor analisa as tomadas de posição da OCDE e da União Europeia para fazer face à concorrência fiscal internacional prejudicial e à tributação do comércio electrónico. Dá-nos, depois, conta da necessidade de integração da tributação dos rendimentos do trabalho em IRS e das contribuições para a segurança social. Por fim, interroga-se sobre o iminente surgimento de um direito fiscal radicalmente novo, seja por se tratar de um direito *soft*, que levanta não poucas questões, a começar pela sua própria natureza, seja por se apresentar como um direito supranacional, seja este regional ou mesmo universal.

SOME PRESENT TAXATION CHALLENGES

In this Article the Author deals with some major challenges raised to taxation and, consequently, to tax law. Starting from an outline of such challenges, these are divided into two groups: a former one with reference to the introduction of an environmental concern into tax law as well as the problems involving private administration or management of taxes; another more recent group in connection with the so-called globalization phenomenon, thereby listing the harmful international tax competitiveness, taxation on electronic commerce and the need for the aggregation of earned income and social security contributions, together with a forthcoming new tax system.

Focusing only on the second group of challenges, the Author analyses the positions taken within the OECD and the European Union in order to comply with harmful international tax competitiveness and electronic commerce taxation. Consideration is also given to the need to integrate taxation on earned incomes under IRS and social security contributions. Finally, the Author questions the forthcoming of a radically new tax law, for two kinds of reasons: either because we are dealing here with a “soft” law arising a quite considerable number of questions, starting from its own nature, or by revealing itself as a (regional or even world-wide) supranational law.

Sumário: I. O quadro dos desafios actuais da tributação; II. Os desafios mais recentes da tributação: 1. A concorrência fiscal prejudicial: a) O relatório da OCDE sobre as práticas fiscais prejudiciais; b) O Código de Conduta da União Europeia; 2. A tributação do comércio electrónico: a) O relatório da OCDE relativo à tributação do comércio electrónico; b) A Proposta de Directiva sobre a Tributação do Comércio Electrónico; 3. A integração das contribuições para a segurança social e da tributação dos rendimentos do trabalho dependente; 4. No limiar de um novo direito fiscal?

I. O quadro dos desafios actuais da tributação

Um dos núcleos mais importantes de problemas que se colocam ao actual Estado fiscal¹, prende-se com os duros desafios que hoje em dia enfrenta a tributação² e, conseqüentemente, o direito fiscal, alguns deles sem qualquer solução adequada à vista.

¹ V., sobre o Estado fiscal, entre nós, o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Almedina, Coimbra, 1998, p. 191 e ss., e o nosso estudo, «O princípio do estado fiscal», *Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Professor João Lumbrals*, Edição da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Coimbra Editora, 2000, p. 363 e ss. Na literatura alemã, à qual se deve, de resto, o tema, v., entre outros e por último, Chr. GRAMM, «Vom Steuerstaat zum gebührenfinanzierte Dienstleistungsstaat?», *Der Staat*, 1997, p. 267 e ss.; B. HANSJÜRGENS, «Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat?», *Zeitschrift für Gesetzgebung*, 14, 1999, p. 186 e ss.; R. HENDLER «Gebührenstaat statt Steuerstaat?», *Die öffentliche Verwaltung*, 1999, p. 746 e ss., e Von Erik GAWEL, «Das Steuerstaatgebot des Grundgesetzes», *Der Staat*, 39, 2000, p. 209 e ss.

² Naturalmente que utilizamos esta expressão com o sentido estrito e usual que tem tido entre nós, a começar pela própria Constituição (no art. 104º, nºs 2, 3 e 4), embora tenhamos consciência do maior rigor, para traduzir a realidade em causa, da expressão imposição, como demonstrou recentemente ANÍBAL ALMEIDA, *Teoria Pura da Imposição*, Almedina, Coimbra, 2000, p. 5 e ss. Sobre a tributação no sentido amplo decorrente da própria palavra, v. António L. de SOUSA FRANCO, «Tributação», *Dicionário Jurídico da Administração Pública*, vol. VII, 1996, p. 487 e ss.

Dentro desses desafios podemos dizer que são visíveis dois grupos. Um grupo, mais antigo, pois já tem algumas décadas, tem a ver, de uma banda, com a actual preocupação ambiental entretanto chegada ao direito fiscal e com a consequente proposta de impostos ecológicos³ e, de outra banda, com a problemática da administração ou gestão privada dos impostos e da consequente redução da administração tributária a uma administração fundamentalmente de natureza inspectiva ou fiscalizadora. Outro grupo, bem mais recente, está intimamente ligado ao fenómeno da crescente globalização ou mundialização da economia como são o da concorrência fiscal internacional prejudicial, o da tributação do comércio electrónico e o da necessidade de uma qualquer integração da tributação dos rendimentos do trabalho em IRS e nas contribuições para a segurança social e, bem assim, o da possibilidade de aparecimento de um direito fiscal radicalmente novo que um tal fenómeno estará a provocar. Direito fiscal novo traduzido seja num direito fiscal *soft*, que levanta não poucas questões, a começar pela da sua própria natureza jurídica⁴, seja num direito fiscal supranacional, regional ou mesmo universal, a que a referida supranacionalização dos impostos inevitavelmente conduzirá.

Naturalmente que não vamos aqui tratar de todo este rico e diversificado universo de desafios que se colocam ao actual direito dos impostos e cujos contornos acabamos de recortar muito sumariamente. Especificamente vamos deixar de fora destas nossas considerações os problemas integrantes do primeiro grupo.

É que, quanto aos impostos ecológicos, não obstante a sua especificidade, eles inserem-se na temática mais ampla dos impostos extrafiscais integrantes, a nosso ver, do direito económico fiscal que é todo um capítulo, e um capítulo importante, do actual direito fiscal. Isto naturalmente quando tais impostos não constituam verdadeiros impostos fiscais, como acaba por ser a regra dos ditos impostos ecológicos, seja porque o seu objectivo principal ou dominante é a obtenção de receitas, seja porque ou este objectivo se apresenta em equilíbrio com o da modelação dos comportamentos ambientais dos contribuintes⁵.

Por seu lado, quanto ao fenómeno da administração ou gestão privada dos impostos, inscreve-se o mesmo na profunda mudança de função que vem suportando a administração tributária, função essa que

³ Isto quando se não propõe mesmo um sistema fiscal inteiramente subordinado às preocupações ambientais. Cf. os dos nossos livros *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., p. 627 e ss., e *Direito Fiscal*, Almedina Coimbra, 2000, p. 119 e ss.

⁴ Cf. o que dizemos *infra*, nº II.1. e II.4.

⁵ Sobre a temática dos impostos ecológicos, v. a dissertação de mestrado de CLÁUDIA SOARES, *Os Instrumentos de Promoção da Qualidade Ambiental. O Imposto Ecológico*, Faculdade de Direito, Universidade de Coimbra, 1999.

cada vez menos se conjuga com o lançamento, a liquidação e a cobrança dos impostos. É que, independentemente de saber se uma tal “privatização” da administração ou gestão dos impostos se inscreve num universo de mudança mais amplo, como o que, de algum modo, pressupõe a questão, que hoje se começa a colocar, traduzida em saber se o actual Estado não está a evoluir para um “Estado vigilante”, do que não há dúvidas é de que, em sede fiscal, à administração pública cabe, cada vez mais, uma função passiva, uma função vigilante⁶.

Aos particulares pertence agora o principal papel activo da administração ou gestão dos impostos, o qual se vem traduzindo em dois aspectos. De um lado, uma parte cada vez mais significativa dos impostos actuais é liquidada e cobrada pelos particulares, seja pelos próprios contribuintes através do mecanismo da autoliquidação, seja por terceiros actuando em substituição dos contribuintes com base na conhecida técnica de retenção na fonte. De outro lado, mesmo quando a liquidação permanece nas mãos da administração tributária, como acontece no IRS, a administração está limitada, na quase totalidade dos casos, a realizar meras operações matemáticas, as quais, por serem de carácter automático, são mesmo levadas a cabo com o recurso a meios informáticos. Por isso, quer se trate de impostos em que há autoliquidação, quer de impostos liquidados pela administração com base em declarações e elementos fornecidos pelos particulares, a administração desempenha assim basicamente uma função de controlo ou de fiscalização.

O que significa que a administração fiscal deixou de ser a aplicadora das normas de imposição ou de tributação, com base em elementos de que antecipadamente dispunha, para passar a ser a fiscalizadora da aplicação dessas normas por parte dos particulares. Pelo que a parte de leão da administração fiscal se traduz, hoje em dia, na actividade de fiscalização ou de inspecção. O que coloca não poucos problemas, mormente os ligados ao reforço dos poderes da administração que, deste modo, passou a ter sobre os seus ombros a enorme responsabilidade da quase totalidade da luta contra a fraude e evasão fiscais. Sendo, pois, a esta nova luz que há que equacionar ou reequacionar problemas tão sensíveis e complexos como, por exemplo, o do exacto alcance do clássico princípio da legalidade fiscal (que foi pensado para uma administração tributária activa em sede de administração ou gestão dos impostos) ou o da derrogação administrativa do sigilo bancário. Temáticas bem carentes de tratamento, pois a actual legislação fiscal continua a proceder como se a administração tributária ainda fosse a

⁶ Cf. Ricardo RIVERA ORTEGA, *El Estado Vigilante*, tecnos, Madrid, 1999, que trata da função inspectiva da administração em geral.

administradora ou gestora dos impostos, “fingindo” nada se ter passado. Todo um amplo domínio que, como facilmente se compreenderá, não podemos analisar aqui e agora.

Vamos, assim, limitar-nos a tratar do segundo grupo de problemas, ou seja, dos desafios mais recentes. E mesmo, no que respeita a estes, como facilmente se compreenderá, vamos ficar-nos por umas considerações gerais relativamente a cada um deles.

II. Os desafios mais recentes da tributação

Ora bem, como referimos, vamos analisar problemas intimamente ligados ao fenómeno da crescente globalização ou mundialização da economia. Mais exactamente vamos analisar os problemas da concorrência fiscal internacional prejudicial, da tributação do comércio electrónico e da necessidade de integração da tributação dos rendimentos do trabalho em IRS e nas contribuições para a segurança social e, bem assim, interrogarmo-nos sobre a possibilidade de aparecimento de um direito fiscal radicalmente novo exigido pelo mencionado fenómeno da globalização. Vejamos então, cada um destes aspectos de per si.

1. *A concorrência fiscal prejudicial.* No respeitante ao primeiro desafio enumerado, à concorrência fiscal prejudicial, é de começar por referir que, durante muito tempo, a concorrência fiscal internacional foi vista pela generalidade dos autores como benéfica. Para isso contribuiu decisivamente o modelo elaborado por Charles Tiebout em 1956⁷.

Segundo este autor a concorrência entre sistemas fiscais num espaço de liberdade de movimentação dos factores de produção conduz a resultados eficientes, na medida em que aos diferentes níveis de fiscalidade correspondam necessariamente níveis diversos de fornecimento de bens e serviços públicos financiados por aqueles. As pessoas e as empresas seriam assim livres de se fixar ou estabelecer nos territórios em que obtivessem um melhor equilíbrio entre a receita fiscal que suportam e a despesa pública correspondente às suas preferências.

Defendidas com visível entusiasmo, no quadro de triunfo da ideologia neoliberal, por diversos autores, que nelas viam um suporte eficaz para o aumento da eficiência da despesa pública e para a

⁷ CHARLES TIEBOUT, «A pure theory of local expenditures», *Journal of Political Economy*, 64, 1956, p. 416 e ss. Como o próprio título deste artigo logo sugere, o modelo não teve em conta a concorrência fiscal internacional, mas apenas a concorrência fiscal intranacional, ou melhor, a concorrência fiscal local.

limitação da sua dimensão, tais ideias não tardaram a ser objecto de importantes críticas. Assim, objectou-se ao modelo de Tibeout, *inter alia*: 1) trata-se de um modelo que, esquecendo a função redistributiva dos impostos, está construído como se as pessoas e as empresas obtivessem benefícios da actividade do Estado iguais aos impostos pagos, ou seja, tem por base um entendimento dos impostos assente exclusivamente na ideia de troca ou de benefício quando actualmente se procura reconduzi-los, embora em medida que difere de imposto para imposto⁸, à ideia da capacidade contributiva⁹; 2) o equilíbrio para que tende o modelo é um equilíbrio de subtributação, pois os Estados, preocupados com a atracção do investimento externo, são forçados a níveis de despesa e de impostos abaixo do que seria desejável nomeadamente para a manutenção de um Estado social ainda que emagrecido face ao passado; 3) o modelo ignora por completo a diferente mobilidade seja dos factores de produção, seja das diversas manifestações da cada factor, o que leva à deslocação da tributação do capital para o trabalho e, dentro deste, da tributação do rendimento do trabalho mais qualificado (e por conseguinte mais nómada) para a tributação do trabalho menos qualificado (e por conseguinte mais sedentário), fenómenos estes bem visíveis já nos tempos que correm¹⁰.

Por conseguinte, compreende-se que, hoje em dia, a concorrência fiscal seja considerada prejudicial, pelo menos a partir de um determinado nível. Daí que ela constitua um dos problemas que preocupa a generalidade dos países, designadamente os mais industrializados e desenvolvidos, e tenha originado muito diálogo e tomadas de posição a nível internacional, sobretudo em sede da OCDE e da União Europeia, em que organismos especificamente encarregados das matérias fiscais – o Comité dos Assuntos Fiscais na OCDE e Direcção Geral XXI na União Europeia - vêm acompanhando com toda a atenção a evolução desta realidade. O que se traduziu, em sede da OCDE, na aprovação em 1998 do Relatório «Concorrência fiscal prejudicial: um problema mundial»¹¹ e, em sede da União Europeia, a adopção do conhecido Código de Conduta relativo à fiscalidade das empresas¹².

⁸ V., neste sentido o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., p. 479 e ss.

⁹ V. sobre estes suportes do imposto, o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., p. 449 e ss.

¹⁰ A concorrência fiscal origina assim um crescente acantonamento do poder tributário dos Estados, concretizado, de um lado, na tributação indirecta (seja a constituída pelos clássicos IVA e IEC's, seja a revelada na pretensão de tributação ambiental) e, de outro, na tributação do rendimento do trabalho com menor mobilidade.

¹¹ Aprovado em 9 de Abril de 1998 pelo Conselho da OCDE, com as mui significativas abstenções do Luxemburgo e da Suíça.

¹² Aprovado por Resolução do Conselho e dos Representantes dos Governos dos Estados-Membros, reunidos no Conselho em 1 de Dezembro de 1997.

E, muito embora os resultados alcançados até ao momento estejam muito longe daqueles que seriam os adequados aos que o crescimento exponencial da referida concorrência reclamam, o certo é que as medidas que vêm sendo adoptadas pela OCDE e pela União Europeia revelam um alto significado e um importante alcance. Na verdade, elas são a expressão mais visível do início do estabelecimento de uma disciplina a nível internacional tendencialmente global, ou seja, ao nível a que a concorrência fiscal justamente se verifica.

a) *O relatório da OCDE sobre as práticas fiscais prejudiciais.* Assim e quanto ao Relatório da OCDE de 1998, é de referir que ele criou um *Forum* para as práticas fiscais prejudiciais, que encarregou de identificar os regimes fiscais preferenciais potencialmente prejudiciais dos países membros e, bem assim, os países que, de acordo com os critérios definidos no Relatório, configurem paraísos fiscais, definiu os princípios directores relativos ao tratamento dos regimes preferenciais prejudiciais dos 29 países membros, adaptou uma série de 19 recomendações dirigidas à luta contra as práticas fiscais prejudiciais e fixou um calendário para os países membros identificarem, declararem e suprimirem as características prejudiciais dos seus regimes preferenciais.

Na sequência dos trabalhos lavados a cabo pelo *Forum*, foi elaborado o Relatório 2000 «Para uma cooperação fiscal global», em que, de um lado, nos dá conta da avaliação feita dos regimes fiscais preferenciais prejudiciais dos países membros e dos regimes fiscais que constituem paraísos fiscais, através da elaboração de uma lista de cada uma destas situações¹³ e, de outro lado, se estabelecem instrumentos seja de aprofundamento do diálogo com os países que se apresentam cooperativos na eliminação das práticas fiscais prejudiciais, seja de participação das economias dos países não membros.

b) *O Código de Conduta da União Europeia.* Por seu turno, no que à União Europeia diz respeito, temos o Código de Conduta relativo à fiscalidade das empresas¹⁴. Um instrumento não pode

¹³ Avaliações estas que, é de sublinhá-lo, têm um carácter dinâmico, o que implica, nomeadamente, que as mesmas sejam objecto de actualização, prosseguindo assim os trabalhos do *Forum*.

¹⁴ V., sobre este e em geral, Manuel Henrique FREITAS PEREIRA «Concorrência fiscal prejudicial – o Código de Conduta na União Europeia», *Ciência e Técnica Fiscal*, 390, Abril–Junho de 1998, p. 205 e ss.; UNIÃO EUROPEIA, «Conclusões do conselho ECOFIN de 1 de Dezembro de 1997, em matéria fiscal», *Ciência e Técnica Fiscal*, 393, Janeiro–Março de 1999, p. 177 e ss.; CARLOS SANTOS e Clotilde CELORICO PALMA, «A regulação internacional da concorrência fiscal prejudicial», *Ciência e Técnica Fiscal*, 395, Julho–Setembro de 1999, p. 7 e ss., e GIOVANNI ROLLE, «Mercato interno e fiscalità diretta nel trattato di Roma e nelle recenti iniziative della Commissione Europea», *Diritto e Pratica Tributaria*, LXX, 1999, 2, p. 5 e ss. Cf. também RAUL ESTEVES, «Princípios e orientações vigentes na União Europeia em matéria fiscal», *Ciência e Técnica*

deixar de ser objecto de análise ainda que sumária. Nomeadamente há que fazer menção ao seu objectivo, à sua natureza, ao seu âmbito e ao seu conteúdo.

Pois bem, quanto ao seu objectivo, o Código de Conduta visa combater a concorrência fiscal prejudicial através de medidas que sejam susceptíveis de ter incidência sensível na localização das actividades económicas na Comunidade, sejam estas levadas a cabo por empresas diferentes, sejam exercidas dentro de um grupo de sociedades.

Relativamente à sua natureza, devemos dizer que se trata dum instrumento de natureza política, uma espécie de *gentlemen's agreement* que integra um compromisso político¹⁵. Daí que, na Resolução do Conselho e dos Representantes dos Governos dos Estados-Membros que adoptou o Código, expressamente se sublinhe que “o código de conduta é um compromisso político e que, portanto, não afecta os direitos e obrigações dos Estados-Membros nem as competências respectivas dos Estados-Membros e da Comunidade tal como decorrem do Tratado”. O que significa, designadamente, de um lado, que a sua interpretação e aplicação não pode ser controlada pelo guardião do direito comunitário, pelo Tribunal de Justiça e, de outro e em consequência, que o controlo do seu cumprimento será um mero controlo político. Controlo este que, atenta a sua natureza, pode vir a revelar-se demasiado fraco face aos Estados económica e politicamente mais fortes e demasiado forte ou mesmo opressor face aos Estados económica e politicamente mais fracos¹⁶. O que pode conduzir a que este direito, à primeira vista, um *soft law*, se revele, afinal de contas, um *hard law* para uns, para os Estados mais fracos, e fundamentalmente um domínio da política (um domínio de *political questions*), para os outros, para os Estados mais fortes¹⁷.

Por seu turno, no respeitante ao âmbito de aplicação do Código de Conduta, há que referir aqui três aspectos: o dos impostos visados, o das medidas fiscais abrangidas e o das áreas geográficas a que se aplica. Quanto aos impostos visados, o Código abrange o domínio da *fiscalidade das empresas*, embora não nos fornece qualquer critério de interpretação desta expressão. Tendo em conta, todavia, as

Fiscal, 393, Janeiro-Março de 1999, p. 89 e ss.

¹⁵ GIOVANNI ROLLE, «Mercato interno e fiscalità diretta nel trattato di Roma e nelle recenti iniziative della Commissione Europea», cit., p. 57 e s., considera que, embora apresente analogias com a “recomendação”, o Código se reconduz à categoria dos “actos atípicos”.

¹⁶ V., neste sentido, CARLOS SANTOS e Clotilde CELORICO PALMA, «A regulação internacional da concorrência fiscal prejudicial», cit., p. 16 e s., e o que dissemos no nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 172 e s.

¹⁷ Para uma crítica de instrumentos deste tipo, v. JAN KLABBERS, «The undesirability of soft law», *Nordic Journal of International Law*, 67, 1998, esp. p. 384. V. também *infra*, II.4.

declarações que acompanham a decisão do Conselho relativas, de um lado, ao regime fiscal do trabalhadores fronteiriços e, de outro, aos problemas do tratamento do IVA da locação financeira transfronteiriça no sector automóvel, é de concluir que se teve em vista apenas os impostos directos incidentes sobre as unidades económicas empresariais¹⁸.

No respeitante às medidas fiscais abrangidas, como consta do Código, devem considerar-se como tal todas as medidas fiscais que afectem a localização das actividades económicas, qualquer que seja a sua base jurídica ou forma de concretização (disposições legislativas, disposições regulamentares e simples práticas administrativas), que possam ser consideradas como potencialmente prejudiciais. Nestas se integram, designadamente, as que se traduzam num nível de tributação efectivo, incluindo a taxa zero, significativamente inferior ao normalmente aplicado no Estado-Membro em causa. Resulta isto quer da taxa nominal do imposto, quer do processo de determinação da matéria colectável, quer de qualquer outro factor pertinente, como as isenções ou as deduções á colecta.

Ainda a este respeito, para efeitos de qualificação de uma medida fiscal como prejudicial, o Código fornece, a título de exemplo, alguns parâmetros a considerar em termos alternativos: 1) se o regime é aplicável apenas a não residentes ou a transacções realizadas com não residentes; 2) se as vantagens concedidas são totalmente isoladas da economia interna, sem incidência na base fiscal nacional; 3) se as vantagens são concedidas mesmo que não exista qualquer actividade económica real nem qualquer presença económica substancial no Estado-Membro que proporciona essas vantagens; 4) se o método de determinação dos lucros resultantes das actividades internas de um grupo multinacional se afasta dos princípios geralmente aceites a nível internacional, nomeadamente das regras aprovadas pela OCDE; 5) se as medidas fiscais carecem de transparência, nomeadamente quando as disposições legais sejam aplicadas de forma menos rigorosa e não transparente a nível administrativo.

Relativamente ao âmbito geográfico, o Código restringe a sua aplicação naturalmente ao espaço comunitário, ao território a que se aplica o Tratado da Comunidade Europeia. Todavia, refere expressamente que deseja que os princípios relativos às medidas fiscais prejudiciais venham a ser adoptados num quadro geográfico tão amplo quanto possível, comprometendo os Estados-Membros promover a sua adopção em países terceiros e em territórios a que se não aplique o Tratado.

¹⁸ Cf. Manuel Henrique de FREITAS PEREIRA, «Concorrência fiscal prejudicial – o Código de Conduta na União Europeia», *cit.*, p. 210, e CARLOS SANTOS e Clotilde CELORICO PALMA, «A regulação internacional da concorrência fiscal prejudicial», *cit.*, p. 17 e s.

Finalmente, no que ao seu conteúdo diz respeito, o Código de Conduta estabelece para os Estados-Membros os seguintes compromissos: 1) de informação recíproca das medidas vigentes ou futuras potencialmente subsumíveis no âmbito da aplicação do Código, podendo qualquer Estado-Membro ou a Comissão solicitar informações; 2) de adopção de dois tipos de intervenção relativamente às medidas fiscais prejudiciais: de um lado, o congelamento (*standstill*), não introduzindo portanto novas medidas fiscais prejudiciais e, de outro, o desmantelamento (*roll over*) das medidas fiscais prejudiciais existentes.

Para além destes compromissos relativos aos Estados-Membros, o Código estabeleceu um compromisso para a Comissão, em sede dos auxílios do Estado. Com efeito, tendo em conta que estes auxílios poderão estar abrangidos também pelos arts. 92º a 94º do Tratado, o Código previu o compromisso de a Comissão publicar até meados de 1998, as directrizes para a aplicação das regras relativas aos auxílios do Estado em questão. Foi com base neste compromisso que a Comissão aprovou e apresentou formalmente ao Conselho ECOFIN, de 1 de Dezembro de 1998, a Comunicação em que se estabeleceu o âmbito de aplicação do regime dos auxílios de Estado, tendo em conta o domínio da tributação directa e o objectivo da redução das distorções da concorrência, e se fixaram os critérios a utilizar na aferição da respectiva compatibilidade com o mercado comum¹⁹.

2. *A tributação do comércio electrónico.* Também a tributação do comércio electrónico começa a constituir um enorme desafio ao direito fiscal contemporâneo. Na verdade, é para este do maior interesse dar conta dos principais problemas que uma tal realidade comercial, ainda diminuta mas em crescimento exponencial, levanta e indicar as propostas de solução que, embora muito timidamente por enquanto, começam a ser adiantadas²⁰.

¹⁹ Para mais desenvolvimentos, v. UNIÃO EUROPEIA, «Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitem à fiscalidade directa das empresas», *Ciência e Técnica Fiscal*, 393, Janeiro-Março de 1999, p. 162 e ss.; Manuel Henrique de FREITAS PEREIRA, «Concorrência fiscal prejudicial – o Código de Conduta na União Europeia», *cit.*, p. 215 e s, e CARLOS SANTOS e Clotilde CELORICO PALMA, «A regulação internacional da concorrência fiscal prejudicial», *cit.*, p. 23 e s.

²⁰ V. sobre o comércio electrónico, entre outros e por todos, Diogo LEITE DE CAMPOS, «A Internet e o princípio da territorialidade dos impostos», *Revista da Ordem dos Advogados*, ano 58, 1998, vol. II, p. 637 e ss.; PIERGIORGIO VALENTE, «Ipotesi di tassazione del reddito transnazionale in Internet», *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, LVII, 1998, 3, I, p. 383 e ss.; Miguel TEIXEIRA DE ABREU, «Efeitos fiscais da utilização da internet em sede de impostos sobre o rendimento», *Fiscalidade*, 2, Abril de 2000, p. 25 e ss., e António FERNANDES DE OLIVEIRA, «O IVA nas transacções internacionais de comércio electrónico», *Fiscalidade*, 2, Abril de 2000, p. 37 e ss. V. também a notícia inserida na *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 393, Janeiro – Março de 1999, p. 367 e ss., sobre o Seminário, organizado pela Comissão Europeia e

E, a respeito desta matéria, é de começar por assinalar que também neste domínio a comunidade internacional está preocupada. Daí as múltiplas iniciativas levadas a cabo nomeadamente no seio da OCDE e da União Europeia. De destacar são aqui, relativamente à OCDE, o relatório destinado a estabelecer as condições gerais da tributação do comércio electrónico²¹, apresentado pelo seu Comité de Assuntos Fiscais na conferência inter-ministerial de 8 de Outubro de 1998, em Ottawa²², e no respeitante à União Europeia, a proposta sobre a tributação do comércio electrónico. Vejamos então estas medidas.

a) *O relatório da OCDE relativo à tributação do comércio electrónico*. Ora bem, no relatório da OCDE acabado de mencionar, concluiu-se em síntese e *inter alia*, o seguinte:

1) os princípios que regulam o comércio convencional devem aplicar-se igualmente ao comércio electrónico, isto é, os princípios *a)* da neutralidade (entre estas duas modalidades de actividade comercial), *b)* da eficiência (minimizando os custos administrativos relativos à liquidação e cobrança), *c)* da certeza e simplicidade (as normas fiscais devem ser claras e simples de compreender de modo a que os contribuintes saibam a que ater-se), *d)* da eficácia e equidade (a tributação deve proporcionar uma receita normal e na data desejada, minimizando a evasão e a fraude fiscais), e *e)* da flexibilidade (os sistemas de tributação devem ser flexíveis e dinâmicos de modo a acompanhar o ritmo dos desenvolvimentos tecnológicos e comerciais);

2) o Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE considera que estes princípios podem ser aplicados a partir das normas fiscais existentes. Por conseguinte qualquer nova medida administrativa ou qualquer revisão de uma medida existente no quadro dessas normas deve ser concebida na perspectiva da aplicação dos princípios da tributação existentes e não deve visar impor um tratamento fiscal discriminatório ao comércio electrónico;

3) as tecnologias, que estão na base do comércio electrónico, oferecem importantes possibilidades para melhorar os serviços junto do contribuinte, um objectivo que deve ser prosseguido activamente pelos poderes públicos;

subordinado ao tema «Tributação do comércio electrónico».

²¹ Com o título: “Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions”.

²² Dedicada ao tema: “A Borderless World – Realising the Potential of Electronic Commerce”.

4) os processos de aplicação destes princípios pressupõe um diálogo aprofundado com as empresas, com as associações de contribuintes e com as economias dos países não membros da OCDE.

Deste modo, como se deduz das conclusões acabadas de referenciar, tanto no que respeita aos problemas que suscita como no que concerne às soluções que começam a ser esboçadas, estamos aqui perante dois núcleos de problemas, centrado cada um deles em seu sector de tributação, a saber: o sector da tributação dos rendimentos obtidos através do comércio electrónico e o sector da tributação do consumo em sede das transacções efectuadas e dos serviços prestados através do comércio electrónico.

b) *A Proposta de Directiva sobre a Tributação do Comércio Electrónico*. Por seu turno, no respeitante às iniciativas da União Europeia, temos a Proposta de Directiva sobre a Tributação do Comércio Electrónico apresentada em 7 de Junho de 2000 pela Comissão na sequência do Conselho Europeu de Lisboa (que teve lugar nos dias 23 e 24 de Março desse mesmo ano) e no quadro de uma estratégia para melhorar o funcionamento do IVA no mercado interno. Trata-se de uma proposta que teve em conta os princípios relativos ao fornecimento *on-line* de bens digitais, adoptados na primeira tomada de posição da União Europeia sobre esta matéria, que teve lugar no Conselho ECOFIN de Julho de 1998.

Quanto aos princípios, adoptados pela União Europeia em 1998 relativos à tributação do comércio electrónico, são eles os seguintes: 1) não deveriam ser criados novos impostos relativamente ao comércio electrónico, devendo antes ser adaptados os regimes tributários existentes, nomeadamente o IVA, de modo a poderem ser aplicados ao comércio electrónico; 2) a entrega de produtos sob a forma electrónica deveria ser considerada como prestação de serviços para efeitos de IVA; 3) deveriam ser tributados na Europa apenas as prestações respeitantes a serviços os bens consumidos na Europa²³.

Com base nestes princípios, a Proposta de Directiva em análise propõe-se alterar, no que ao comércio electrónico diz respeito, o actual quadro da tributação da prestação de serviços como decorre das disposições da Sexta Directiva. Com efeito, nos termos desta Directiva, o regime actualmente vigente é o seguinte: de um lado, nenhuma tributação recai sobre os fornecimentos de serviços a consumidores estabelecidos na União Europeia por empresas estabelecidas em países terceiros; de outro lado, os fornecimentos de serviços por operadores estabelecidos na União Europeia a adquirentes de

²³ Regras estas que, como facilmente se vê, não coincidem inteiramente com as defendidas pelo Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE.

países terceiros, ou de outros países da União, são sujeitos a tributação no Estado membro onde o prestador se encontra estabelecido, de acordo com a regra do lugar onde os serviços são materialmente executados.

Pois bem, a Proposta de Directiva em referência pretende alterar este quadro no respeitante ao fornecimento de serviços por via electrónica. Uma alteração que concerne, de um lado, aos serviços fornecidos por empresas estabelecidas na Comunidade a adquirentes de países terceiros ou de outros países da União Europeia e, de outro lado, aos serviços fornecidos por empresas estabelecidas em países terceiros a adquirentes estabelecidos na União Europeia.

Para esse efeito e no que à prestação de serviços por fornecedores estabelecidos na União respeita, a Proposta localiza o fornecimento desses serviços, sujeitando-os consequentemente a tributação, por via de regra, no lugar onde o adquirente tem a sede da sua actividade económica, um estabelecimento estável, o domicílio ou a sua residência habitual. Só assim não sucederá, mantendo-se portanto a mencionada regra da localização no Estado membro do estabelecimento do fornecedor, nos casos em que os serviços são fornecidos a particulares estabelecidos noutra Estado membro.

Por seu turno, no que à prestação de serviços electrónicos por empresas estabelecidas fora da União Europeia a adquirentes nesta estabelecidos diz respeito, a solução varia consoante os adquirentes sejam empresas ou particulares. Assim, no caso de se tratar de serviços adquiridos por empresas estabelecidas na União, estas serão as únicas responsáveis pelo pagamento do IVA, aplicando-se o sistema de autoliquidação (*reverse charge*). Tratando-se, porém, de adquirentes que sejam particulares residentes na União, os fornecedores estabelecidos em países terceiros terão de registar-se e cumprir as obrigações correspondentes em qualquer Estado membro da União Europeia, se estes operadores realizarem no conjunto dos países da União um volume de negócios anual superior a 100.000 euros, mantendo-se, por conseguinte, na situação de não tributação dessas operações e de não exigência de qualquer obrigação se esse limite não for ultrapassado.

Uma Proposta que, sobretudo no que respeita à tributação dos serviços adquiridos por particulares estabelecidos na União a empresas de terceiros países, levanta alguns problemas que poderão dificultar a obtenção do consenso necessário à sua aprovação. De um lado, a Proposta faculta às empresas estabelecidas fora da União Europeia a escolha do Estado membro onde querem fazer o registo e cumprir as respectivas obrigações fiscais, considerando-se que aí passam a dispor de um estabelecimento estável a partir do qual efectuam todas as operações na União. Ora, considerando que

a estas operações será aplicável a taxa normal de IVA, que em conformidade com o direito actualmente vigente pode variar entre um mínimo de 15% (caso, por exemplo, do Luxemburgo) e um máximo de 25% (caso, por exemplo, da Dinamarca), é previsível que as empresas fornecedoras de serviços electrónicos de países terceiros optem por se registar em países de baixa tributação em detrimento dos que praticam taxas mais elevadas. Uma consequência que, de um certo ponto de vista, nem será criticável, pois que, na medida em que provoque uma concorrência fiscal entre os Estados membros, conduzirá a um abaixamento das taxas de IVA mais elevadas.

De outro lado, e esta é uma objecção bem mais poderosa, não nos parece que facilite a aprovação de uma tal Proposta a reacção das autoridades fiscais dos Estados Unidos da América que a vêm criticado fortemente, alegando que uma decisão unilateral da Comissão Europeia nesse domínio só irá atrasar o desenvolvimento do comércio electrónico e dificultar o processo de discussão que a esse respeito se vem travando no seio da OCDE. Para além de que o sistema proposto pela Comissão apenas poderá funcionar se as empresas estabelecidas nos Estados Unidos, que dominam a quase totalidade do comércio electrónico, decidirem cooperar voluntariamente, pois que não vemos como a União Europeia lhes possa impor a observância das regras do IVA.

Em suma, no respeitante à tributação do comércio electrónico, é de sublinhar a diversidade de problemas que se colocam em sede da tributação do rendimento e em sede da tributação do consumo. Com efeito, enquanto relativamente à tributação do rendimento se levantam questões que têm a ver sobretudo com o pôr à prova de conceitos tradicionais de contornos relativamente definidos como os de “residência” e de “estabelecimento estável”²⁴ ou as tradicionais regras sobre o tratamento fiscal a dar aos preços de transferência²⁵, já no respeitante à tributação do consumo debatem-se problemas ligados fundamentalmente à localização das operações sujeitas a IVA na *internet* e à exequibilidade das actuais e eventuais novas regras, perspectivadas seja do ponto de vista dos seus destinatários, seja do ponto de vista das administrações fiscais²⁶.

²⁴ Um conceito que a recente Lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro, veio redefinir em termos mais estritos e mais próximos dos que figuram no Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE, aditando o art. 4º-A ao CIRC.

²⁵ V., sobre a tributação do rendimento proporcionado pelo comércio electrónico, PIERGIORGIO VALENTE, «Ipotesi di tassazione del reddito transnazionale in *Internet*», *cit.*, e Miguel TEIXEIRA DE ABREU, «Efeitos fiscais da utilização da *internet* em sede de impostos sobre o rendimento», *cit.*

²⁶ V., sobre a tributação em IVA do comércio electrónico, António FERNANDES DE OLIVEIRA, «O IVA nas transacções internacionais de comércio electrónico», *cit.*

3. *A integração das contribuições para a segurança social e da tributação dos rendimentos do trabalho dependente.* Um outro desafio, que começa a colocar-se ao direito fiscal dos nossos dias, prende-se com a necessidade de integração da tributação concretizada nas contribuições para a segurança social na tributação dos rendimentos do trabalho dependente. Com efeito, como vimos, durante muito tempo, resistiu-se à ideia de aproximar tais contribuições dos impostos, considerando-as integradas noutras figuras tributárias, como taxas ou prémios de seguros²⁷.

Para isso, contribuiu, de um lado, a compreensão das funções estaduais em matéria de segurança social. Pois, se esta for entendida, como o foi durante muito tempo, assunto que diz respeito sobretudo a cada um dos cidadãos, facilmente se aceita que as contribuições, que cada um realizar para lhe fazer face, não sejam consideradas impostos. Mas se a segurança social for concebida como um direito de todos os cidadãos, abrangendo inclusivamente os que para ela não contribuíram, como o faz o art. 63º, nº 1, da Constituição, que assim a concebe como um “bem público por imposição constitucional”²⁸, então já não há obstáculos, antes tudo se conjuga, para as considerar impostos ou, pelo menos, para aceitar a sua equiparação aos impostos.

O que vem acontecendo um pouco por toda a parte e tem manifestações importantes também entre nós, traduzidas no seguinte: 1) na integração das contribuições para a segurança social no nível de fiscalidade ou carga fiscal, nomeadamente para efeitos da sua comparação internacional; 2) na equiparação das contribuições para a segurança social aos impostos, ao menos para efeitos jurídico-constitucionais, que o mesmo é dizer em sede da constituição fiscal; 3) na aplicação às contribuições para a segurança social das normas do procedimento e processo tributários e do regime das infracções tributárias (v. o art. 1º do CPPT e o art. 1º e 27º-A e segs. do RJIFNA)²⁹.

²⁷ No primeiro sentido, v. SÉRVULO CORREIA, «Teoria da relação jurídica de seguro social», Estudos Sociais e Corporativos, ano VII, nº 27, Julho-Setembro de 1968, esp. p. 300 e ss., e, no segundo, ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1974, p. 66 e ss.

²⁸ Cf. o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., p. 199 e ss. e 215. Refira-se que actualmente se vem consolidando a ideia para aceitar que a segurança social assente em três pilares: o pilar da segurança social *tout court* ou segurança social pública, o pilar da segurança social empresarial ou profissional e o pilar da segurança social individual ou, noutra terminologia, o pilar da segurança social, o pilar da segurança empresarial ou profissional e o pilar da segurança individual.

²⁹ Mas já não se aplica às contribuições para a Segurança Social a LGT, pois esta lei, depois de dispor que os tributos podem ser fiscais e parafiscais e que os tributos compreendem os impostos e outras espécies tributárias criadas por lei, nomeadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas, estabelece que o regime geral das taxas e demais contribuições financeiras acaba de referir constará de lei especial cfr. os nºs 1 e 2 com o nº 3 do art.

Mas se aqui convocamos esta temática, no quadro portanto dos problemas ou desafios que presentemente se colocam ao direito fiscal, não é naturalmente, como de resto se infere da própria epígrafe a que subordinamos esta matéria, para darmos conta destes aspectos, todos eles aliás já objecto de referência. É manifesto pois que pretendemos aqui chamar a atenção para outros vectores, mormente para a necessidade de uma abordagem conjunta de tais contribuições e da tributação do rendimento do trabalho dependente, ou seja, de tais contribuições e do IRS relativo à categoria A.

Uma abordagem que se impõe na Holanda, dada integração destes dois tipos de impostos designadamente no respeitante à sua base de incidência, e que é visível em Inglaterra, mas que continua de todo ausente em Portugal, em que as próprias bases de incidência para efeitos de IRS e para efeitos das contribuições para a segurança social estão longe de coincidir³⁰. Ora é bem sabido quanto uma abordagem conjunta destas tributação é necessária nesta época de globalização económica, em que a concorrência fiscal a nível internacional e a nível da União Europeia impõe que as empresas, no seu planeamento fiscal, saibam muito claramente com que encargos fiscais podem contar sobre o factor trabalho. Pois, é óbvio que, nesta concorrência, pesa tanto o IRS como as contribuições para a Segurança Social. Um problema que, como bem se compreende, não tardará a colocar-se com a maior acuidade.

4. *No limiar de um novo direito fiscal?* Um outro aspecto da actual disciplina dos impostos e que constitui um enorme desafio, para o qual não se vislumbra, para já, qualquer solução adequada, é o que se prende com a questão de saber se não estamos perante a emergência de um novo direito fiscal. Um direito fiscal assente numa realidade que caminha, de um lado, da órbita nacional para a órbita internacional ou, com mais rigor, para a órbita supranacional e, de outro lado, do domínio dos compromissos jurídicos, do direito, para o domínio dos compromissos políticos, para a política.

Assim e quanto à primeira manifestação referida, não podemos esquecer que a concorrência fiscal internacional vem forçando os Estados a soluções que, embora adoptadas ainda no quadro

³⁰ da LGT. Daí que a LGT não seja, em rigor, nem uma lei geral nem uma lei tributária. V., neste sentido, ALFREDO J. SOUSA e J. SILVA PAIXÃO, *Código de Procedimento e Processo Tributário. Comentado e Anotado*, Coimbra, 2000, p. 8 e ss.

³⁰ V., sobre a situação em cada um dos Estados, respectivamente, Manuel Henrique de FREITAS PEREIRA, «Relações entre a tributação dos rendimentos do trabalho dependente e as contribuições para a Segurança Social – a experiência portuguesa», DAVID WILLIAMS, «IRS e contribuições para a Segurança Social: dois problemas ou apenas um?», e ARTHUR PLEIJSIER, «O efeito de uma abordagem conjunta do IRS e das contribuições para a Segurança Social. A perspectiva holandesa», em GLÓRIA TEIXEIRA (Coord.), *Tributação do Trabalho Dependente. Relação com as Contribuições para a Segurança Social*, Vida Económica, 2000, p. 9 e ss. 33 e ss. e 73 e ss.

nacional, são impostas pelo mercado internacional tendencialmente globalizado da fiscalidade. O que coloca a questão crucial da perda da soberania fiscal por parte dos Estados, a dimensão da soberania que, como é sobejamente sabido, constitui a base da soberania dos Estados desde que o mundo é mundo³¹. Efectivamente, à medida que a concorrência fiscal internacional provoca a erosão do poder tributário dos Estados, estes correm o risco sério de colapso, se rapidamente se não encontrar uma plataforma de cooperação internacional que imponha uma tributação mínima a todos os Estados. Daí as medidas que, embora em estado um pouco embrionário, vêm sendo tomadas tanto pela OCDE e pela União Europeia. Medidas, cujo desenvolvimento e consolidação, mais tarde ou mais cedo, conduzirão a um direito de indiscutível cariz supranacional, perdendo assim os Estados parte significativa da sua soberania fiscal e, por conseguinte, da sua soberania *tout court*.

Um direito que levanta não poucos problemas, entre os quais um dos mais relevantes é certamente o da necessidade de lançar as bases fundacionais, as bases constitucionais, do dever de pagar impostos nesse Estado fiscal supranacional (ou mesmo universal *in fieri*). Bases que hão-de traduzir-se, de um lado, em exigências de natureza democrática, concretizadas na participação dos contribuintes na elaboração das normas fiscais, através da estruturação democrática do nível supranacional a que o poder tributário venha a ser exercido, e, de outro lado, em exigências de natureza social a implicar uma solidariedade supranacional que, correspondendo a seu modo à actual solidariedade nacional, reconheça aos impostos o papel redistributivo próprio de um Estado social.

³¹ V., no respeitante à ideia de soberania fiscal, o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., p. 290 e ss. Por seu lado, quanto aos impostos como base do poder do Estado desde que o mundo é mundo, v. a obra de CHARLES ADAMS, *For Good and Evil. The Impact of Taxes on the Course of Civilization*, 2ª ed., Madison Books, Lanham. New York. Oxford, 1999, em que o autor, com grande profundidade e uma louvável dose de humor, procura demonstrar, contrariando não raro ideias feitas com centenas de anos, que os impostos estiveram presentes nos acontecimentos históricos, bons e maus, mais importantes e marcantes da nossa civilização, quer como sua causa decisiva, quer como instrumento intencionalmente utilizado para atingir os objectivos mais hediondos. Assim e quanto ao primeiro aspecto, o autor imputa, de um lado, a más soluções fiscais acontecimentos como o colapso de Rodes (a Suíça do Helenismo), a queda da República e do Império romanos (às mãos, respectivamente, das *societates publicanorum* e do despotismo fiscal imperial), o afundamento do colossal império espanhol (em que o sol jamais se punha), o declínio da Holanda (e a ascensão da Inglaterra), as guerras civis inglesa e americana, a derrota de Napoleão, a queda de Margaret Thatcher, etc., e de outro lado, a boas soluções fiscais os sucessos da Grécia antiga, de Rodes, de César Augusto (o estratega fiscal), da Idade Média (em que, na sua expressão, os contribuintes tinham Deus do seu lado), de Isabel I de Inglaterra (a *Good Queen Bess*), da Suíça (que, tendo nascido da luta contra a tributação e domínio austríacos, dirigida por Guilherme Tell, chegou à situação actual fundada no segredo bancário, cujo herói é, assim, o “No-tell”), etc. Por seu turno, no respeitante ao segundo aspecto, basta lembrar que a monstruosa “solução final” de Hitler foi, em larga medida, a continuação e o desenvolvimento de anteriores “soluções fiscais” para o problema judaico, pelas quais, de resto, Hitler começou com a sua reforma fiscal de 1934. V. sobre este aspecto, REIMER BOSS, *Steuern im Dritten Reich. Vom Recht zum Unrecht unter der Herrschaft des Nationalsozialismus*, Verlag C. H. Beck, München, 1995, esp. p. 135 e ss.

Ou noutros termos, se os impostos são o que pagamos por termos uma sociedade civilizada, como dizia o juiz do *Supreme Court*, Olivier W. Holmes, bom é que esse preço seja um preço aceitável também no quadro supranacional. Assim, igualmente nesse plano, os impostos hão-de ser o preço que pagamos por termos uma sociedade assente na liberdade. O que implica que esse preço não seja muito elevado, pois, a verificar-se uma tal hipótese, não vemos como possa ser preservada a liberdade que um tal preço justamente visa servir³².

Em suma, há que lançar as fundações da construção de um Estado fiscal supranacional simultaneamente democrático e social. Ou, por outras palavras, um Estado fiscal social que, ultrapassando os limitados territórios nacionais, ofereça uma cobertura jurídico-constitucional adequada às amplas zonas de integração económica que o mercado inexoravelmente vai engendrando.

Por seu turno, quanto ao segundo aspecto assinalado, é de referir que se trata de uma expressão, porventura qualificada, da cada vez mais visível fuga, a que hoje se começa a assistir, dos instrumentos jurídicos, do direito, para os instrumentos essencialmente políticos, para a política. O que, no que ao domínio do direito fiscal diz respeito, tem por exemplo eloquente o já mencionado Código de Conduta sobre a fiscalidade das empresas *adoptado* pela União Europeia em 1997. Um código que, embora aparentemente surja como um *soft law*, pode revelar-se quer como um *hard law*, quer basicamente como um domínio da política (um domínio de *political questions*).

Pois bem, embora tenhamos a certeza de que esse “admirável mundo novo”, constituído pelo “fim do direito” e pelo “triunfo da política”, não constitui a “última palavra”, como por vezes o deslumbramento do pensamento pós-moderno parece fazer crer, ainda assim não podemos deixar de ter uma tal fenomenologia na devida conta³³. Designadamente teremos que contar, de futuro, com uma certa partilha entre o direito e a política na disciplina de amplos sectores que estamos habituados a ver como coutada do direito. E sobretudo não nos podemos esquecer de que um dos domínios onde essa partilha já entrou em cena é justamente o domínio da disciplina dos impostos.

José Casalta Nabais

(Professor da Faculdade de Direito de Coimbra)

³² Sobre o carácter intrinsecamente liberal da técnica assente no imposto, v., por todos, GABRIEL ARDANT, *Théorie Sociologique de l'Impôt*, vols. I e II, Paris, 1965, e *Histoire de l'Impôt*, vols. I e II, Fayard, Paris, 1972

³³ Para uma recusa frontal do relativismo pós-moderno, v., por todos e por último, THOMAS NAGEL, *A Última Palavra*, Gradiva, Lisboa, 1999.