

[2]

## FUNDAÇÕES DO ESTADO FISCAL E ALGUNS DOS SEUS DESAFIOS ACTUAIS

[✉ \(https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/2\)](https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/2)

JOSÉ CASALTA NABAIS\*

Nas reflexões que vamos partilhar, subordinadas ao título tão amplo quanto desprovido de rigor - “fundações do estado fiscal e seus desafios actuais” – vamos procurar, num primeiro momento, pensar sobre a ideia de estado fiscal enquanto fundação da tributação no Estado de Direito e, num segundo momento, referir alguns dos desafios mais visíveis e fracturantes que o mesmo enfrenta.

E falar das fundações do estado fiscal, confrontando-as com os desafios que presentemente enfrenta, implica começar por referir o quadro fundacional da tributação. O que tem a ver com o sentido da ideia de Estado de Direito inerente ao conceito ocidental de constituição que não pode deixar de ter presente a sua trave mestre - o primado da pessoa humana face à organização comunitária respaldado na separação essencial entre a esfera da sociedade e a esfera do Estado e na consequente inevitabilidade prática do estado fiscal.

Por seu lado, quanto a alguns dos desafios que presentemente enfrenta o estado fiscal, vamos aludir à crescente insustentabilidade do estado fiscal, de um lado, e aos problemas de erosão das figuras tributárias e de alteração profunda do papel dos actores tributários que o suportam, de outro. A que acrescem os problemas colocados pelo desgaste do mundo físico e a digitalização da economia responsáveis pela crescente pressão fiscal sobre as realidades físicas.

---

\* Professor Catedrático Jubilado da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Portugal. Investigador Integrado do Instituto Jurídico. ORCID: 0000-0002-7066-3710.

## **I. O estado fiscal base do Estado de Direito**

Como vimos insistindo desde há muito, o financiamento do Estado como estado fiscal parte de um conjunto de ideias da maior importância para a sua compreensão, todas elas inextricavelmente ligadas entre si, como são: o Estado de Direito como Estado de direitos fundamentais, o conceito ocidental de constituição e o primado da pessoa humana face à organização comunitária. A que não pode deixar de acrescentar uma alusão à dimensão intergeracional desta temática.

### **1. O Estado de Direito como Estado de direitos fundamentais**

Constituindo o Estado de Direito a realidade estrutural e duradoura de todo o edifício organizacional, seja em termos económicos, seja em termos políticos, do Estado contemporâneo no Mundo Ocidental, de que o estado fiscal constitui dimensão imprescindível, impõe-se começar por revelar o sentido e alcance dessa realidade, procedendo a algumas reflexões sobre o profundo sentido e alcance da ideia de Estado de Direito, o qual não pode dispensar a articulação com a sua dimensão de estado fiscal. O que concebe o Estado de Direito como Estado de direitos fundamentais, inerente ao conceito ocidental de constituição, em que pontifica o primado da pessoa humana e em que a produção, distribuição e consumo de bens e serviços se baseia em uma economia livre ou de mercado que não descarte o respeito devido às gerações futuras.

Num tal pano de fundo, o Estado de Direito tem por base fundacional o primado da pessoa humana face à sociedade e a primazia e separação desta face à esfera do Estado. O que mais não é do que uma decorrência da ordenação jurídico-constitucional das comunidades humanas baseada numa ideia de constituição material, em que se encontra incrustado o Estado de Direito – uma das mais importantes aquisições da Civilização Ocidental nos séculos XIX e XX. Aquisição que teve o seu apogeu na segunda metade do século passado com o Estado de Direito Democrático e Social com que culminou a longa tradição, histórica e espiritual, do que consubstancia o conceito ocidental de constituição<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> V. sobre este inafastável conceito, SOARES, Rogério Ehrhardt “O conceito ocidental de Constituição”, *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, ano 119.º (1986/87), 36-39 e 69-73.

E a primeira reflexão relativa ao Estado de Direito tem a ver com a necessidade de precisar o que esta expressão quer dizer, porquanto o seu sentido literal parece mais não ser do que uma fórmula *passé-partout* para referir um Estado submetido ao direito. Por isso, impõe-se esclarecer de que direito estamos a falar, uma vez que se este for um puro e simples direito do Estado, enquanto mero direito produzido pelo Estado, mais não teremos do que um Estado submetido, ao fim e ao resto, ao próprio Estado. O que obviamente não se compagina com o Estado de Direito de que estamos a falar, ou seja, com o conceito de Estado de Direito material, uma aquisição civilizacional do Ocidente, tributária do conceito ocidental de constituição. Daí que o direito, a que se encontra submetido o Estado, seja algo que está antes e para além deste, transcendendo-o em larga medida. Ou seja, um conjunto de valores, de princípios e de direitos intrinsecamente reportadas à pessoa humana, que tornam o Estado de Direito um Estado de direitos fundamentais, ou, dada a erosão e expansão que um certo entendimento verdadeiramente desviante destes vem defendendo, um Estado de direitos humanos.

O Estado de Direito outra coisa não é, assim, senão um Estado que se encontra submetido ao reconhecimento prévio dos direitos fundamentais da pessoa humana em conformidade com o correspondente pacto ou contrato social inscrito e registado na Constituição. Pacto ou contrato social que, embora não tenha que ser uniforme e imutável, podendo comportar ampla diversidade tanto em razão do tempo quanto do espaço, tendo em conta as especificidades da correspondente comunidade e época, não pode deixar de respeitar as bases fundacionais das comunidades nacionais ou estaduais que o reconhecimento prévio dos direitos fundamentais da pessoa humana implica.

Por isso, é de sublinhar, trata-se de um Estado que não concede ou atribui os direitos fundamentais às pessoas humanas, antes bem pelo contrário, limita-se a reconhecer estes direitos e a reconhecê-los em função das pessoas humanas, respeitando a sua eminente dignidade. Um reconhecimento que, como é fácil de intuir, comporta diversas e variadas expressões ou concretizações, como: a do primado da pessoa humana face à organização económica e política do Estado; a da separação essencial entre a esfera da sociedade, a esfera de uma economia livre ou de mercado, e a esfera do Estado ou a esfera da política em que se desenvolve a formação da vontade política apurada em

eleições livres; e a do respeito, em termos o mais adequados possíveis, das gerações futuras, de modo a que estas possam desfrutar de uma vida que, face aos actuais padrões do Estado de Direito, possa considerar-se digna de ser vivida.

Ideias estas a que se impõe dedicar algumas palavras, de modo a desnificá-las, se bem que em termos sumários, começando justamente pelo relativo ao conceito ocidental de constituição e ao correspondente primado pessoa humana face à organização económica e política do Estado.

## **2. O conceito ocidental de constituição e o primado da pessoa humana**

Constitui uma evidência que a infraestrutura fundacional do Estado de Direito desenvolvido no Ocidente, implica uma certa ordem de prioridades, consubstanciando uma determinada forma de produção e de distribuição primária dos bens, serviços, riqueza e bem-estar, que tem por característica de base assentar numa inequívoca ideia de liberdade, económica e social, dos membros da comunidade nacional. Um quadro de realização humana em que cabe a cada um de per si, ou enquanto integrado em grupos primários (família, associações civis, sociais, económicas, etc.), angariar os meios de subsistência e de realização pessoal. O que não passa do direito mais básico, que é simultaneamente um dever, inerente a todo o indivíduo enquanto ser livre e responsável como o impõe a iminente dignidade da pessoa humana. Direito-dever que obviamente está antes da actuação da sociedade e, ainda mais, antes da actuação do Estado, tendo por base de fundo justamente esta ordem de referência em termos da seguinte cadeia de prioridades: indivíduo (pessoa) → sociedade → Estado.

Uma ideia afirmada de forma superlativa na Constituição Portuguesa, em que essa cadeia de prioridade está bem patente na ordenação das matérias no texto constitucional. De facto aí encontramos a seguinte ordem: depois do pórtico (Princípios fundamentais – artigos 1.º a 11.º), a “constituição da pessoa” (Parte I - Direitos e deveres fundamentais – artigos 12.º a 79.º), a “constituição económica” ou “constituição da sociedade” (Parte II- Organização económica – artigos 80.º a 107.º) e a “constituição política” ou “constituição do Estado” (Parte III - Organização do poder político – artigos 108.º a 276.º), a que

acresce ainda a “constituição da constituição” (Parte IV - Garantia da constituição – artigos 277.º a 299.º)<sup>2</sup>.

Sendo que a prioridade da constituição da pessoa, traduzida na primazia constitucional do reconhecimento prévio de direitos e deveres fundamentais da pessoa, tem concretização no reconhecimento de um significativo número de direitos fundamentais, na modalidade de “direitos, liberdades e garantias fundamentais”, ao indivíduo enquanto pessoa, enquanto membro da comunidade política e enquanto membro da comunidade económica livre ou de mercado, ou seja, de direitos pessoais, direitos políticos e de direitos de liberdade económica e social<sup>3</sup>. A que acrescem os direitos económicos, sociais e culturais, que são igualmente direitos fundamentais da pessoa humana, os quais, muito embora já não se encontrem direta e imediatamente reportados à liberdade de actuação da pessoa, estão ao serviço da realização desta através da actuação económica e social, designadamente de natureza prestacional, do Estado e demais entidades públicas ou com incumbências públicas.

Significa isto que a produção, distribuição, comercialização e consumo dos bens e serviços, necessários à realização da pessoa humana, tem como inafastável decisivo ponto de partida uma separação essencial entre: a esfera da sociedade, suporte da existência e funcionamento de uma economia livre ou de mercado, decorrente da actuação livre de cada membro no quadro de uma ação de cooperação ou de

---

<sup>2</sup> V. os nossos estudos “Uma futura revisão constitucional?”, *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, vol. V, Coimbra: Almedina, 2018, 201 e ss., e “Do lugar dos deveres fundamentais na constituição”, *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, ano 148 (2018/19) 348-369.

<sup>3</sup> Qualidades estas claramente reconhecidas na Constituição Portuguesa, cujo Título II (Direitos, liberdades e garantias), da Parte I (Direitos e deveres fundamentais), se encontra dividido em três capítulos: I – Direitos, liberdades e garantias pessoais; II – Direitos, liberdades e garantias de participação política; III – Direitos, liberdades e garantias dos trabalhadores. Por conseguinte, cá temos os direitos, liberdades e garantias da pessoa, do cidadão e de membro da comunidade de mercado, se bem que, relativamente a esta última, a Constituição se tenha preocupado apenas com os direitos, liberdades e garantias dos trabalhadores, certamente em virtude da tradicional e real fragilidade destes membros da comunidade de mercado enquanto fornecedores do factor ou meio de produção menos livre e condicionado como é o trabalho, deixando assim de fora os outros membros da comunidade de mercado, como os empresários, os investidores, os financiadores, os consumidores, etc., cuja consideração foi deixada para o Título III (Direitos e deveres económicos, sociais e culturais).

colaboração económica e social entre todos os membros da comunidade; e a esfera de actuação do Estado entendido como suporte da organização e funcionamento políticos da comunidade que corresponde àquela esfera económica de mercado. O que permite que o Estado intervenha económica e socialmente na medida em que assim o entenda em conformidade com os programas políticos do correspondente governo democraticamente eleito, conquanto que essa intervenção mantenha aquela separação que, como a história do Estado moderno de matriz ocidental dos séculos XIX e XX o prova à saciedade, constitui um verdadeiro pressuposto do próprio Estado de Direito.

### 3. Produzir e distribuir na economia de mercado

O que vimos de dizer tem em devida conta a distinção entre produzir e distribuir numa sociedade assente na ideia de liberdade económica e social. Pois, num tal quadro, a produção dos bens e serviços e a distribuição primária dos rendimentos e activos correspondentes cabe ao mercado, cuja existência e funcionamento comportam e asseguram um contexto de liberdade económica dos indivíduos e suas organizações, mormente empresariais, enquanto participantes cooperativos ou colaborativos nessa produção e distribuição, em que cada um oferece o correspondente factor ou meio de produção ou a própria organização das mesmas, recebendo a respectiva contrapartida, ou seja, salários, rendas, juros e lucros, de molde a proporcionar um adequado equilíbrio entre a participação de cada um na actividade económica e a respectiva contrapartida. Daí que ao Estado<sup>4</sup>, nesta sede, caiba fundamentalmente um decisivo papel de regulação de modo a que a economia em causa seja uma efectiva economia livre ou de mercado e não uma economia de cariz totalitário ou autoritário, que de mercado não tem nada, na medida em que algum ou alguns dos participantes na produção monopolizem as contrapartidas de todos os demais participantes<sup>5</sup>.

---

<sup>4</sup> Ou, para os países que são Estados-membros da União Europeia, a União Europeia, instância para a qual, no essencial, transitou a “constituição económica”. V. o nosso estudo “Reflexões sobre a constituição económica, financeira e fiscal portuguesa”, *Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal*, vol. IV, Coimbra: Almedina, 2015, 157 e ss.

<sup>5</sup> Por isso, a caracterização, como é frequente, dessa realidade como neoliberalismo, não faça o menor sentido, porquanto estamos perante algo que nem é novo,

Não admira assim que quanto mais equilibrada e equitativa for esta distribuição primária dos rendimentos e activos, sobretudo correspondente à contrapartida paga aos trabalhadores (salários), menos espaço fica e, simultaneamente, se exige à distribuição secundária ou redistribuição desses rendimentos e activos por parte do Estado. O que passa por uma regulação estadual forte e eficaz do mercado e do seu funcionamento de modo a evitar que algum ou alguns dos participantes na produção, distribuição e consumo de bens e serviços tenha vantagens excessivas ou desproporcionadas face à respectiva contribuição, obtendo assim rendas puras ou ganhos injustificados (*windfall gains*, *windfall profits*), porquanto sem qualquer ligação minimamente aceitável no que concerne à correspondente participação na actividade económica. Resultado este que, se e na medida em que não possa ou não se venha a verificar, por não ter sido eficazmente prevenido e evitado em sede da regulação, deve ser objecto de correcção, designadamente por via de adequada tributação<sup>6</sup>.

Por conseguinte, neste quadro de funcionamento das comunidades estaduais, o suporte financeiro do Estado tem por base o resultado positivo da produção, distribuição e consumo de bens e serviços proporcionado pela referida economia livre ou de mercado. Resultado que, obviamente, não pode deixar de ser consequência adequada ao papel activo do Estado traduzido na sua ação de regulação que deve ser

---

pois manifestações de totalitarismo ou autoritarismo na economia como na política sempre as houve, antes e depois do liberalismo oitocentista, nem é verdadeiro liberalismo, pois impondo-se a vontade monopolística de um ou alguns participantes na actividade económica, onde está, afinal, a liberdade minimamente equilibrada entre todos os participantes na produção, distribuição e consumo de bens e serviços? Algo que referimos já no nosso estudo “Constituição europeia e fiscalidade”, *Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal*, vol. I, Coimbra: Almedina, 2005, 157-181, esp. p. 180.

<sup>6</sup> Uma situação que é superlativamente evidente naqueles casos em que as empresas, em virtude de crises específicas, como a decorrente da pandemia Covid-19, foram destinatárias de auxílios estaduais a fundo perdido. Caso em que, nos períodos seguintes, em que obtenham lucros, os ganhos reportados a esses auxílios, devem ser objecto de recuperação por parte do Estado, através de tributação especial ou extraordinária desses ganhos, recuperando por esta via parte dos rendimentos proporcionados pelos referidos auxílios, que se não devem a meios das próprias empresas, mas a meios oferecidos pelos contribuintes que suportaram esses auxílios. No que, a seu modo, não deixa de ter alguma similitude com os auxílios constituídos por empréstimos.

suficientemente robusta face aos actores económicos de molde a obviar às referidas manifestações económicas de cariz totalitário ou autoritário. O que nos dá conta de quão efectiva e decisiva é a interdependência entre a regulação económica e social, de um lado, e do modo de financiamento do Estado, de outro, ao mesmo tempo que nos revela as importantes limitações do poder de actuação do Estado em ambas estas dimensões.

O que significa, desde logo, que, em sede do financiamento do Estado compatível com a ideia de Estado de Direito, se impõe que o Estado não se financie de *forma autónoma* como produtor, distribuidor e consumidor, como aconteceu e ainda acontece nos estados patrimoniais ou estados empresariais, mas de *forma heterónoma*, exigindo parte do resultado positivo proporcionado pela economia de mercado, ou seja, obtendo parte da contrapartida recebida por cada um dos fornecedores dos meios ou factores de produção (rendimentos) ou do valor dos bens e serviços aquando da sua produção, da sua propriedade ou do seu consumo ou transmissão. Ou seja, o Estado financia-se enquanto estado fiscal, como um “Estado parasita” da economia de mercado, ou seja, fundamentalmente através de tributos unilaterais ou impostos<sup>7</sup>.

## II. Ideia e realidade do estado fiscal

Vejamos agora em que é que se concretiza o estado fiscal, enquanto imprescindível forma de financiamento do Estado minimamente compaginável com a ideia de Estado de Direito. O que implica revelar o que o materializa, por um lado, e afastar por irrealizáveis as falsas alternativas, por outro. Uma realidade que, vista pelo lado dos sujeitos que suportam o estado fiscal, convoca o dever fundamental de pagar impostos e a inafastável centralidade dos contribuintes nas relações tributárias reportadas estas não apenas à geração atual, mas também às gerações vindouras.

---

<sup>7</sup> Para maiores desenvolvimentos, v. o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, Coimbra: Almedina, 1998, 191-221.

#### 4. Ideia e sentido do estado fiscal

Como referido na primeira parte deste texto, o Estado de Direito implica um suporte financeiro do Estado de natureza heterónoma, que não ponha em causa uma separação essencial e estrutural entre a esfera da sociedade e a esfera do Estado, ou seja, implica a rejeição de um Estado proprietário ou empresarial. Uma ideia que não impõe necessariamente um estado fiscal, porquanto essa forma de financiamento do Estado poderia satisfazer-se com um financiamento assente essencialmente em tributos de estrutura bilateral, ou seja, por taxas e contribuições financeiras a favor de entidades públicas, no que se configuraria como um Estado basicamente taxador. O que, todavia, não passas de uma falsa alternativa que apenas em teoria e de modo muito parcial pode ser acomodada.

De facto, o estado taxador constituiu uma ideia que chegou a entusiasmar alguns autores, não para a aplicar ao conjunto dos tributos e ao conjunto das despesas do Estado, mas no respeitante a certos sectores ou segmentos da actuação do Estado, como é o relativo à tutela ou protecção do meio ambiente. De facto, em sede da protecção do meio ambiente, há quem defenda que as despesas ambientais podem e devem ser financiadas através de tributos bilaterais, através, portanto, de ecotaxas em vez de ecoimpostos.

O que não quer dizer que as taxas e demais tributos bilaterais não estejam abertos, em sede do seu *quantum*, inteiramente reportado ao custo da prestação pública a que correspondem como contraprestação, à internalização de externalidades negativas e positivas. Assim, pode o montante desses tributos ser mais elevado ou menos elevado em virtude de a prestação pública a que correspondem comportar tais externalidades, como será o caso das taxas urbanísticas mais altas relativas a prédios situados em zonas de alta densidade ou pressão urbanística e mais baixas no respeitante a zonas de baixa densidade. De facto aí tudo tem a ver com o *quantum* fiscal das referidas taxas, porquanto se reporta inteiramente aos específicos custos da prestação pública, não constituindo assim o agravamento e o desagravamento das mesmas qualquer expressão de extrafiscalidade no sentido de uma penalização no primeiro caso e de uma beneficiação no segundo caso. Pelo que é com este sentido que devem ser lidas as disposições constantes do artigo 6.º do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (RGTAL),

que define a incidência objectiva das taxas, designadamente o seu n.º 2, que prescreve: “[a]s taxas municipais podem também incidir sobre a realização de actividades dos particulares geradoras de impacto ambiental negativo”<sup>8</sup>.

Mas analisando mais especificamente este problema, devemos assinalar que, em rigor, nem em sede do financiamento geral do Estado, nem em sede do específico financiamento da protecção do meio ambiente, a figura das taxas está em condições de se apresentar como suporte financeiro principal do Estado. Em sede geral, uma tal opção encontra-se arredada porque há todo um conjunto de bens, os *bens públicos*, cujos custos não podem ser repartidos pelos respectivos utentes, antes têm de ser suportados pelo conjunto dos cidadãos, pelo universo nacional dos contribuintes. Entre tais bens temos, de um lado, um conjunto de bens, correspondentes às funções clássicas do Estado, às funções do Estado *tout court*, como os bens públicos constituídos pela defesa nacional, pela política externa, pela política económica, pela política financeira, pela segurança e protecção policiais, etc., os quais, porque são bens públicos cujos custos são insuscetíveis de divisão pelos que deles beneficiam não podem ser financiados por taxas, antes têm de ser suportados por impostos. Trata-se dos *bens públicos por natureza* que não podem, assim, ser financiados senão por impostos.

Por outro lado, temos no Estado social um conjunto de bens públicos, que embora os seus custos possam ser repartidos pelos correspondentes utentes, como os relativos à justiça, à saúde, à educação, à habitação, à segurança social, ou seja, os relativos aos direitos sociais, o certo é que, por exigência das próprias constituições, esses direitos devem ser estendidos a todos os cidadãos, mesmo àqueles que não tenham condições de os realizar através do funcionamento da economia de mercado. Todo um conjunto de bens que não constituem bens

---

<sup>8</sup> Importa referir que o que dizemos no texto não obsta a que as taxas e demais tributos bilaterais não possam assumir, em alguma medida, feição extrafiscal, muito embora da sua estrutura bilateral decorra que a extrafiscalidade (tanto penalizadora como beneficiadora) seja, em princípio e à partida, incompatível com esses tributos. Isto não obstante o que, de uma forma muito geral e sem a devida ponderação, vimos afirmando em artigos sobre a figura dos tributos e a figura das taxas, como em “Algumas considerações sobre a figura dos tributos”, *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Anibal de Almeida*, Boletim da Faculdade de Direito, Coimbra: Coimbra Editora, 2012, 733-759, e “Sobre o regime jurídico das taxas”, *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, vol. IV, Coimbra: Almedina, 2015, 296 e 312.

públicos por natureza, antes se apresentam como *bens públicos por imposição constitucional*. Assim, por força da Constituição, os custos com esses bens, relativamente àqueles que os não possam realizar pela via da sua aquisição onerosa, designadamente no mercado, têm que ser suportados pela generalidade dos contribuintes<sup>9</sup>.

O que vale também no respeitante ao domínio da protecção do meio ambiente. É certo que o princípio estruturante do direito ambiental, o *princípio do poluidor-pagador*, parece ir claramente no sentido de um “estado taxador”, uma vez que concretizaria a ideia de cada um suportar, pagar a poluição que produz, financiando-se as correspondentes despesas públicas através de taxas ecológicas em vez de impostos. Mas essa é uma maneira um pouco superficial de ver a realidade, já que a realização desse princípio depara-se com importantes obstáculos relativos à determinação do poluidor ou à exata imputação dos custos da poluição aos respectivos poluidores<sup>10</sup>.

Obstáculos que, é preciso reconhecê-lo, podem, de algum modo, ser atenuados ou limitados com o desenvolvimento tecnológico que permita mais facilmente seja identificar o poluidor, seja possibilitar a medida do grau de poluição que, assim, lhe possa ser imputada, caso em que, obviamente, a figura tributária das taxas recupera o seu potencial de verdadeiro tributo com especial vocação ambiental cuja utilização não deve ser descartada. O que, todavia, não elimina, no essencial, a ideia de que, mesmo em sede da tutela do ambiente, a via de um estado taxador tem alcance limitado.

## 5. A dimensão subjectiva do estado fiscal

Olhando agora para o outro lado do estado fiscal, para os que o suportam, ou seja, os contribuintes, impõe-se aludir às ligações do dever fundamental de pagar impostos com o poder tributário do Estado, à centralidade dos contribuintes nas relações tributárias e à dimensão intergeracional de toda esta realidade.

---

<sup>9</sup> Cf. o que dizemos nos nossos textos *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., p. 210 e ss., e “A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos”, *Por uma Liberdade com Responsabilidade – Estudos sobre Direitos e Deveres Fundamentais*, Coimbra: Coimbra Editora, 2007, 163 e ss. (186 e ss.).

<sup>10</sup> V., a este respeito, o nosso estudo “Da sustentabilidade do Estado fiscal”, em NABAIS, José Casalta / SILVA, Suzana Tavares da (Coord.), *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*, Coimbra: Almedina, 2011, 44 e ss.

### 5.1. O dever fundamental de pagar impostos e o poder tributário

Como vimos afirmando e foi referido a respeito do primado da pessoa, as matérias no texto da Constituição Portuguesa encontram-se distribuídas pela seguinte ordem: depois do póstico (Princípios fundamentais – art.s 1.º a 11.º), temos a “constituição da pessoa” (Parte I - Direitos e deveres fundamentais – art.s 12.º a 79.º), a “constituição económica” ou “constituição da sociedade” (Parte II- Organização económica – art.s 80.º a 107.º) e a “constituição política” ou “constituição do Estado” (Parte III - Organização do poder político – art.s 108.º a 276.º), a que acresce, ainda, a “constituição da constituição” (Parte IV - Garantia da constituição – art.s 277.º a 299.º).

Ora é óbvio que o poder tributário, como um dos mais importantes poderes do Estado, integra, naturalmente, a “constituição política”, a “constituição do Estado” ou a “organização do poder político”. Todavia, tendo em conta a ordenação das matérias na Constituição e a maneira como nesta se encontra, de um lado, estabelecido o primado da pessoa e da sociedade face ao Estado e, de outro, consagrado o dever fundamental de pagar impostos, torna-se evidente que a legitimidade do poder tributário não pode reportar-se apenas à constituição política, impondo-se encará-lo, também, a partir dos destinatários constitucionais desse poder. Assim, há que confrontar o poder tributário também com a “constituição da pessoa”, em que releva o dever fundamental de pagar impostos, o qual, como acontece em geral com deveres fundamentais autónomos, se materializa em limites imanentes aos direitos fundamentais<sup>11</sup>.

Mas deixando de lado a temática das relações dos deveres fundamentais autónomos com os direitos fundamentais<sup>12</sup>, de que naturalmente comunga também o dever fundamental de pagar impostos, importa cuidar aqui de alguns aspectos mais específicos deste dever fundamental.

Desde logo, importa insistir no significado jusfundamental do dever fundamental de pagar impostos. Neste sentido é de ter em conta, para além da “constituição fiscal” no seu todo, sobretudo a formulação desse dever fundamental, no n.º 3 do art. 103.º da Constituição, que

---

<sup>11</sup> V. o nosso estudo “Direitos fundamentais e tributação”, *Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra*, vol. XCVI, (2020) Tomo II, 667-695.

<sup>12</sup> V. o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., 117-126.

dispõe: “[n]inguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”. Um dever fundamental constitucionalmente formulado pela negativa, ou seja, a partir de um direito fundamental a não pagar impostos a não ser aqueles que se conformem com as exigências deste preceito constitucional.

Neste quadro constitucional, o dever fundamental de pagar impostos, apresenta-nos, como vimos ensinando<sup>13</sup>, cercado de direitos igualmente fundamentais, a saber: 1) o *direito de não pagar impostos* a não ser aqueles que hajam sido criados nos termos da Constituição, não tenham natureza retroactiva e cuja liquidação e cobrança se façam nos termos da lei, como consta do reproduzido n.º 3 do art. 103.º da Constituição; 2) o *direito de exigir* que todos os outros membros da comunidade também contribuam para o seu suporte financeiro, o que implica para o Estado que todos os membros da mesma sejam constituídos em destinatários desse dever (tarefa do legislador) e, bem assim, que todos eles sejam efectivamente obrigados ao cumprimento do mesmo (tarefa da Administração Tributária e dos tribunais); 3) o *direito à eficiência da despesa pública*, a implicar que o dever fundamental de pagar impostos apenas se conterà dentro dos seus limites constitucionais se a despesa pública assegurar um adequado retorno à sociedade do montante dos impostos através da prestação, em quantidade e qualidade, dos correspondentes serviços e políticas públicas<sup>14</sup>.

Depois, a autorização constitucional em bloco ao legislador para revelar ou estabelecer os limites imanentes aos direitos fundamentais, decorrentes da existência do dever fundamental de pagar impostos, mediante o exercício do poder tributário, está longe de ser uma autorização em branco ou até uma autorização menos estrita do que a implicada nas leis que estabelecem restrições ou limites aos direitos, liberdades e garantias fundamentais. É que o exercício do poder tributário deve respeitar os diversos e exigentes requisitos da “constituição

---

<sup>13</sup> V. o nosso livro *Direito Fiscal*, 11.ª ed., Coimbra: Almedina, 2019, 138 e s.

<sup>14</sup> Uma exigência que tem expressa consagração no n.º 2 do artigo 31.º da Constituição Espanhola. Quanto ao que dizemos no texto, v. o nosso estudo “Um direito fundamental a não pagar impostos?”, em FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva (Coord.), *Direitos Fundamentais dos Contribuintes – Homenagem ao Jurista Gilmar Ferreira Mendes*, São Paulo: Almedina Brasil, 2020, 233 e ss.

fiscal” que, bem vistas as coisas, não ficam atrás das leis restritivas de direitos fundamentais.

De facto, nesses requisitos, temos dois importantes conjuntos de princípios constitucionais, a saber: os *princípios gerais*, aplicáveis a todos e cada um dos impostos que integram o sistema fiscal, entendido este como o conjunto dos tributos que devam ser considerados impostos pela sua estrutura; e os *princípios especiais* que se reportam a cada imposto ou tipo de imposto nos termos em que estes constam da Constituição.

Relativamente aos primeiros, podemos referir os que fixam limites de natureza formal, respeitantes a *quem* pode tributar, ao *como* tributar e ao *quando* tributar, em que temos os princípios da legalidade fiscal e da não retroactividade dos impostos, e os que estabelecem limites de natureza material, relativos ao *que* e ao *quanto* tributar, em que se destaca, sobretudo o princípio da igualdade fiscal a aferir pela capacidade contributiva.

Por seu turno, no que concerne aos segundos, temos em Portugal um conjunto de princípios que encontramos no art. 104.º da Constituição que, tendo começado por ser um verdadeiro programa constitucional de reforma fiscal, constitui hoje em dia, depois da concretização por etapas dessa reforma, constitui hoje em dia, depois da concretização por etapas dessa reforma<sup>15</sup>, um quadro paramétrico para o legislador fiscal com o seguinte conteúdo normativo: “1. O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar; 2. A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real; 3. A tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos; 4. A tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo”.

Um parâmetro constitucional que, devemos sublinhar, na parte em que efectivamente comporta maior força normativa – o disposto no

---

<sup>15</sup> V. os nossos estudos “A Constituição de 1976, sua evolução e seus desafios”, *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, vol. I, Almedina, Coimbra, 2005, p. 121 e ss.; e “O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares na Constituição de 1976”, *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, ano 149.º, 2019/20, 328 e ss.

reproduzido n.º 1 em que exige que o imposto sobre o rendimento pessoal seja único e progressivo - vem sendo, em larga medida, desrespeitado pelo legislador fiscal, sem que isso tenha desencadeado quaisquer reais consequências, em sede do controlo da constitucionalidade, com destaque, naturalmente, para a manifesta falta de controlo em que tem redundado a jurisprudência do Tribunal Constitucional<sup>16</sup>.

## 5.2. A centralidade do contribuinte nas relações jurídicas tributárias

O que foi dito anteriormente, tem como uma das consequências mais visíveis a centralidade do contribuinte nas relações de direito fiscal. O que ocorre nas três relações em que a relação tributária em sentido muito amplo se desdobra, ou seja: na relação constitucional, na relação administrativa e na relação obrigacional.

Ou seja, mais desenvolvidamente: na relação *de direito constitucional* entre o Estado, titular do poder tributário, e os contribuintes, destinatários do dever fundamental de pagar impostos, contribuindo para as despesas públicas em conformidade com a sua capacidade contributiva revelada na prática do correspondente facto tributário, facto gerador ou pressuposto de facto do imposto; na relação *de direito administrativo* entre a administração tributária e os contribuintes ou sujeitos passivos do imposto, em que aquela se apresenta munida do correspondente poder administrativo (um poder funcional) para aplicar as leis fiscais, praticando os correspondentes actos administrativos, os actos tributários<sup>17</sup>; na relação de *relação de direito obrigacional* entre a Fazenda Pública e os devedores do imposto, uma relação de natureza *paritária*, em que aquela não dispõe de qualquer poder de autoridade, muito embora seja titular de um direito de crédito que tem de característico, face aos direitos de crédito comuns, apresentar-se rodeado de garantias especialmente reforçadas<sup>18</sup>.

Uma centralidade que tem concretização no lugar central e determinante que a actuação dos contribuintes têm no nascimento e

<sup>16</sup> Daí a nossa proposta de eliminação desse preceito em “Ainda fará sentido o artigo 104.º da Constituição?”, *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, vol. IV, Coimbra: Almedina, 2015, 135 e ss.

<sup>17</sup> Nos quais se incluem os próprios actos da competência da Administração Tributária no processo de execução fiscal. O que não admira, pois trata-se de actos de execução do acto tributário.

<sup>18</sup> V. o nosso livro *Direito Fiscal*, cit., p. 233-238.

desenvolvimento das relações tributárias, praticando o correspondente facto tributário ou facto gerador do imposto. Daí que da não verificação deste decorra inevitavelmente ficar sem qualquer suporte a actuação do actor tributário que se segue, ou seja, da administração tributária. Pelo que a actuação desta, consubstanciada na edição do correspondente acto tributário, fica irremediavelmente prejudicada.

O que implica ter em consideração, de um lado, o significado e alcance da distinção entre o facto tributário e o acto tributário e, de outro, a inaceitável desconsideração por parte da jurisdição constitucional e da jurisdição administrativa dessa centralidade. Aspectos estes que merecem algumas reflexões.

Pois bem, enquanto o facto tributário faz nascer a relação tributária, constituindo-a, o acto tributário limita-se a verificar se aquele ocorreu ou não e, no caso de ter ocorrido, retirar as correspondentes consequências legais, procedendo à liquidação (em sentido amplo) do imposto, identificando o contribuinte e procedendo às diversas operações de determinação e apuramento do *quantum* do imposto a pagar. Operações cujo número e complexidade ou mesmo sofisticação dependem do tipo de imposto, sendo que elas se reconduzem em abstracto à determinação da matéria coletável (ou tributável) e da taxa ou alíquota (no caso de pluralidade de taxas ou alíquotas), ao apuramento da coleta mediante a aplicação da taxa ou alíquota à matéria coletável, que virá a coincidir com o imposto a pagar, quando não haja lugar a quaisquer operações junto da coleta como as bem conhecidas e importantes deduções à coleta em sede do IRS e do IRC, caso em que a liquidação não pode deixar de abarcar também estas deduções.

Daí que o facto tributário tenha *natureza constitutiva* da relação de imposto e o acto tributário disponha de *natureza verificativa*, ainda que esta configure uma *natureza verificativa constitutiva*, porquanto, uma vez praticado o acto tributário, os seus efeitos retrotraem ao momento da verificação daquele<sup>19</sup>. Por isso não admira que tenha sido em torno do facto tributário que se tenha constituído o direito fiscal, enquanto direito substancial que tem na actuação dos contribuintes a base de

---

<sup>19</sup> Sobre a natureza das verificações constitutivas ou actos declarativos com efeitos constitutivos, v., por todos, XAVIER, Alberto, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Coimbra: Almedina, 1972, 421 e ss.; e ALMEIDA, Mário Aroso de Teoria geral do Direito Administrativo: O Novo Regime do Código do Procedimento Administrativo, 4.<sup>a</sup> ed., Coimbra: Almedina, 2017, 203 e ss.

todo o edifício que suporta a sua autonomia dogmática. Assim a actuação dos contribuintes é absolutamente determinante face à dos demais actores tributários, sendo juridicamente chocante que possa haver impostos em que se prescinde dos contribuintes, resultando os mesmos de uma espécie de conluio entre o legislador fiscal e a administração tributária a que, eventualmente, se soma uma inadequada tutela jurisdicional dos tribunais, no que acabamos por ter “dois em um” ou, até mesmo, “três em um”.

Importante, nesta sede, é o paradigma ou parâmetro de validade do facto tributário e do acto tributário, pois, como referimos, são bem diversos. Com efeito, enquanto no respeitante ao facto tributário – uma actuação do contribuinte especialmente recorta na lei fiscal – estamos perante algo que releva do *direito constitucional*, sendo objecto de uma disciplina legal particularmente rigorosa por exigência constitucional, no que concerne ao acto tributário – um acto administrativo de identificação de um concreto contribuinte e de determinação de um concreto montante de um imposto – deparamo-nos com algo que releva do *direito administrativo*<sup>20</sup>.

## 6. A dimensão intergeracional

Mas a visão das coisas que vimos de referir, não pode deixar de ser também perspectivada em termos diacrónicos, ou seja, segundo uma ideia de responsabilidade ou de solidariedade intergeracional. Assim, neste quadro de sustentabilidade económico-financeira do Estado heterónoma, tem de se articular o momento presente, a geração presente, com o futuro, com a geração ou gerações futuras. Pelo que importa assinalar que, quando afirmamos que o estado fiscal se suporta financeiramente em impostos, temos subjacente uma perspectiva diacrónica, que nos leva a precisar que o estado fiscal se suporta financeiramente em impostos actuais e em impostos futuros, porquanto a outra receita efectiva do Estado, o recurso ao crédito contraindo empréstimos, tenham estes a forma e sofisticação financeiras que tenham, resulta inequivocamente em impostos futuros, isto é, em impostos sobre as gerações futuras.

De facto, as receitas públicas são sempre impostos de hoje (os impostos) ou impostos de amanhã (os empréstimos), uma vez que os

---

<sup>20</sup> V., a este propósito, o que dizemos no nosso *Direito Fiscal*, cit., 235 e ss.

verdadeiros impostos acabam por ser, afinal de contas, sempre as despesas públicas, uma vez que o recurso ao crédito redonda quase sempre no exercício do poder tributário da comunidade estadual presente sobre as gerações vindouras. Por isso, o recurso ao crédito só faz sentido na medida em que as despesas a suportar com essas receitas públicas se repercutam beneficentemente sobre essas gerações, de modo a que possa afirmar-se que ocorre uma verdadeira antecipação e não uma pura transferência de gastos, constituindo assim um investimento no futuro que deve ser suportado também pela geração ou gerações do futuro. Assim, as despesas de que beneficiam apenas ou fundamentalmente os membros da geração actual, devem ser satisfeitas por receitas provenientes de impostos de hoje, pelo que a sua cobertura por empréstimos, mormente de longo prazo, representa uma transferência inaceitável de encargos para as gerações futuras, que estas terão de saldar com impostos. Uma situação que mais não é do que uma verdadeira “hipoteca do futuro” para que nos alertam alguns autores preocupados com a efectiva garantia dos direitos das gerações futuras<sup>21</sup>.

Por isso mesmo o suporte com os gastos da geração presente não deve ser transferido para impostos a pagar pelas gerações futuras. Ideia que, obviamente, não obsta a que para estas sejam transmitidos os gastos que de algum modo respeitem ao desenvolvimento de serviços e políticas públicas que as tenham por efectivos destinatárias, suportando os correspondentes impostos. Situação que ocorrerá se e na medida em que as despesas públicas actuais, satisfeitas com recurso ao crédito, constituam despesas de investimento que se reportem à realização das necessidades públicas das gerações futuras, as quais, ao beneficiarem do crédito obtido pela geração presente, devem suportar a correspondente contrapartida, arcando com os encargos dos empréstimos através do pagamento dos correspondentes impostos.

Por conseguinte, o que importa combater é o recurso ao crédito público pela geração actual, que se destine apenas ou basicamente a despesas correntes desta geração, pois, nessa situação, a geração ou gerações futuras acabarão por suportar as despesas inerentes a esse crédito público que lhes são totalmente alheias. Uma realidade que é preciso

---

<sup>21</sup> V., por todos, MORENO, Natália de Almeida, *A Face Jurídico-Constitucional da Responsabilidade Intergeracional*, Estudos Doutoramento & Mestrado, n.º 9, Coimbra: Instituto Jurídico – FDUC, 2015; e INNERARITY, Daniel, *O Futuro e os seus Inimigos. Uma defesa da esperança política*, Alfragide: Teorema, 2011.

combater, dado o grau de iniquidade, senão mesmo de crueldade, sobre a geração ou gerações futuras que constitui, o qual está longe de ser combatido, antes bem pelo contrário, com a narrativa superlativa – internacional, constitucional e legal – que, desde há alguns anos, vem sendo dirigida à protecção dos direitos fundamentais das gerações futuras.

Em suma, o suporte financeiro do Estado é um suporte heterónimo, constituído fundamentalmente por impostos – impostos sobre a geração presente e impostos sobre a geração ou gerações futuras.

### III. Os actuais desafios às fundações do estado fiscal

Pois bem, as fundações da tributação que descrevemos enfrentam presentemente desafios enormes que importa mencionar, os quais têm a ver com crescente insustentabilidade estrutural do estado fiscal, a erosão estrutural e finalística que vem afetando a figura dos impostos, a alteração do tradicional papel dos actores tributários e, bem assim, com alguns dos problemas mais prementes da tributação actual.

#### 7. A crescente insustentabilidade estrutural do estado fiscal

Como referimos, o estado fiscal tem por verdadeiro pressuposto existencial uma economia livre ou de mercado em que os indivíduos e suas organizações empresariais cooperam ou colaboram na produção dos bens e serviços, recebendo a respectiva contrapartida por essa participação. Pois é esta contrapartida, os bens e serviços assim produzidos e os activos assim obtidos e consolidados que podem constituir os pressupostos de facto ou facto gerador dos impostos. Ora, o que é observável a olho nu é a crescente insustentabilidade desse pressuposto existencial, o que conduz à correspondente insustentabilidade do estado fiscal<sup>22</sup>.

Estamos aqui verdadeiramente perante uma dimensão estrutural, a qual apresenta crescentes falhas que, na expressão de *Vito Tanzi*, constituem diversas “térmitas” do Estado, uma realidade que, ligada às naturais deficiências, afeta tanto a “mão invisível” do mercado como

---

<sup>22</sup> Para as diversas manifestações da insustentabilidade do estado fiscal que, para além da estrutural de que cuidamos, temos a económico-financeira, a ecológica, a social e a política, v. o nosso livro *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*, cit., 125-160.

a “mão invisível” do Estado, pondo em causa o estado fiscal<sup>23</sup>. O que tem expressão em múltiplas manifestações da actual realidade em que se move a economia de mercado e o Estado de Direito, com destaque para o que constitui a chamada *financeirização da economia* e o *capitalismo intelectual* assentes na sobrevalorização, respectivamente, da complexa e sofisticada intermediação no financiamento da economia, que leva a valorizar os *shareholders* em total detrimento dos diversos *stakeholders*, e da propriedade intelectual em que, muito embora os bens e serviços por esta proporcionados sejam produzidos a custo tendencialmente zero, levam a uma atribuição de direitos suportada por um estado fraco ou capturado, em larga medida imposta pelo poder, ou melhor pelo poderio, dos titulares de alguns desses direitos. O que acaba subvertendo tanto o mercado como o estado, anulando por completo a dialética de um adequado equilíbrio entre estas duas instituições que, como é sabido, fez o sucesso do Estado de Direito Democrático e Social de que tanto o Ocidente se orgulha.

No respeitante à financeirização da economia, assistimos à crescente instauração de um capitalismo de *shareholders* que, se não é a negação pura e simples do capitalismo assente num mercado concorrencial e objecto de regulação estadual ao serviço do bem comum da comunidade, é a subversão do tradicional capitalismo de *stakeholders*. Pois um tal fenómeno descaracteriza por completo o papel do mercado como instância insubstituível de cooperação empenhada dos membros da comunidade na produção dos bens e serviços através da disponibilização dos correspondentes factores ou elementos de produção. O que tem como consequência inafastável pôr em causa, correlativamente a essa falta de cooperação, a referida distribuição primária dos rendimentos, riqueza e bem-estar entre os diversos membros da comunidade.

Em sede do *capitalismo intelectual*, baseado numa sobrevalorização tendencialmente totalitária da propriedade intelectual, criada, gerida e rentabilizada num quadro de exploração e monopolização por um

---

<sup>23</sup> Sobre a mão invisível do mercado e do Governo, v. TANZI, Vito, *Termites of the State. Why Complexity leads to Inequality*, New York: Cambridge University Press, 2018, 66, 199 e 312 e s. V. também, tendo em conta algumas das novas limitações e feições do estado, SILVA, Suzana Tavares da, *O Sector Eléctrico perante o Estado Incentivador, Orientador e Garantidor*, Tese de Doutoramento apresentada e defendida na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2008, 1 e ss.; e SILVA, João Nuno Calvão da, *Mercado e Estado. Serviços de Interesse Económico Geral*, cit., p. 35 e ss.

limitado número de actores e em domínios, como o digital, o farmacêutico, o de entretenimento, o desportivo, etc., é visível a total ausência de efectiva concorrência e da imprescindível função social da propriedade que suportam o equilíbrio da remuneração dos elementos ou factores de produção, ou seja, mais especificamente, o equilíbrio entre o trabalho e o capital. Pois os direitos de propriedade, na versão desta propriedade intelectual, acabam por suportar verdadeiros monopólios para os que solicitam ou impõem a protecção comunitária de tais direitos a um Estado fraco e sem verdadeira autonomia.

Um fenómeno que é particularmente visível no domínio da *economia digital*, para a qual vêm transitando quer uma parte muito significativa dos serviços quer também alguns bens que estão abertos à conversão em serviços, em relação à qual não só a propriedade intelectual cresceu exponencialmente, como subverteu por completo a distribuição primária de rendimentos e, por conseguinte, o acesso aos serviços e aos bens por ela proporcionados. O que, de algum modo, põe em causa os próprios alicerces das diversas sustentabilidades do Estado<sup>24</sup>. Com efeito, relativamente à economia digital, não encontramos um modo de produção e de distribuição de bens e serviços correspondente ao da clássica economia dos séculos XIX e XX, em que a alocação dos meios de produção e da riqueza assim como a distribuição dos rendimentos e dos bens assentava no funcionamento do mercado dos meios de produção e dos bens e serviços, no qual, embora cada uma a seu título, acabava por envolver a generalidade da população. Pois, na economia digital o dono ou o proprietário da empresa ou do negócio, as mais das vezes é o titular dos direitos da correspondente propriedade intelectual, acabando por ser tendencialmente o dono de tudo - dos meios de produção e dos produtos, sobretudo serviços -, ficando pouco para alocar e distribuir, como remuneração dos meios de produção aos demais membros da comunidade.

Ora, perante esta falha estrutural do sistema de economia de mercado, não vemos como seja possível encontrar uma solução que possa ser pedida ao Estado, cujo funcionamento assenta numa intersecção concretizada numa partilha equilibrada entre o mercado, a esfera privada, e o Estado, a esfera pública, em que, para além da manutenção

---

<sup>24</sup> Para a compreensão da actual realidade dessa insustentabilidade sistémica do Estado, v. TANZI, Vito, *Termites of the State. Why Complexity leads to Inequality*, cit., 119 e ss., 198 e s., 232, 264 e 314.

de uma separação essencial entre o que cabe a cada uma destas esferas, o Estado não pode substituir o mercado, limitando-se antes a complementá-lo ou corrigi-lo quando se verificarem alguma das suas tradicionais falhas. Assim e tendo em consideração as funções de alocação de recursos e de distribuição de rendimentos, que cabe a cada uma destas esferas, embora entre a distribuição primária, levada a cabo pelo mercado, e a redistribuição, a cargo do Estado, haja espaço para mais mercado ou mais estado em função dos programas políticos das forças democráticas que formam os governos, do que não há dúvidas é de que o estado não pode substituir em situações de normalidade o papel que cabe ao mercado e vice-versa<sup>25</sup>.

Embora seja de acrescentar que a distribuição primária levada a cabo pelo mercado não seja nem natural nem legítima *a priori*, como se fosse algo de transcendental, antes é, resultado, em larga medida, da actuação do próprio Estado consolidada durante um passado mais ou menos longo e materializada numa estrutura que inclui todas as políticas, todas as instituições e toda a armadura jurídica concretizada nas múltiplas regulações diretas (consubstanciada na disciplina constitucional, legal e regulamentar) ou indiretas (materializada na autoregulação dos protagonistas do mercado dentro de um quadro regulatório mais ou menos estrito). A distribuição dos rendimentos, da riqueza e do próprio bem-estar não passa ao lado da ação do Estado, pois este, não pondo em causa a distribuição primária cargo do mercado, influencia-a, primeiro *ex ante*, com as políticas, as instituições e a correspondente armadura jurídica e, segundo *ex post*, com políticas redistributivas específicas, principalmente de natureza fiscal, em que têm especial relevo os impostos e o gasto público, ao lado da regulação e política monetárias.

## 8. A erosão da figura dos impostos

Tendo presente que o estado fiscal é o estado que financeiramente se ancora na figura dos impostos, impõe-se naturalmente que esta comporte um conceito homogéneo e sólido como sucedeu no século

---

<sup>25</sup> O que leva à questão da própria legitimidade dos impostos e do Estado, como, oportuna e com grande profundidade, nos interpela BOUVIER, Michel, “Quelle légitimité de l’impôt? Quelle légitimité de l’État fiscal? Quel nouveau modèle fiscal pour quel nouvel État?”, comunicação que abriu o Congresso Internacional cujas participações integram este livro.

passado. Um conceito que tem subjacente uma divisão dicotómica dos tributos segundo a qual há uma separação muito clara entre os tributos de estrutura unilateral ou impostos dos tributos de estrutura bilateral ou taxas e contribuições financeiras<sup>26</sup>, ainda que possa haver espécies relativamente diversificadas a nível legal e até, em alguma medida, a nível constitucional. O que exige insistir na distinção entre os dois referidos tipos de tributos, tendo em devida consideração não só a diferença estrutural em que se materializa, como sobretudo o profundo sentido e alcance que comporta, designadamente em sede da sua legitimidade comunitária ou social, do seu específico regime jurídico-constitucional e da sua inserção na fiscalidade que, ao constituir a medida da carga e esforço fiscais, permite a comparabilidade, designadamente internacional, dos sistemas fiscais.

E tendo em conta aqui apenas o primeiro dos aspectos, parece evidente que a lógica e razão de ser de uns e de outros tributos é radicalmente diferente. O que se revela, de forma inequívoca, em sede da legitimidade comunitária ou social, pois enquanto os impostos têm por suporte mais uma *legitimidade política* ou de Estado, em geral reportada ao voto popular democrático, os tributos bilaterais têm por base mais uma *legitimidade económica* ou de mercado reportada a uma troca individual ou grupal de utilidades. Assim, enquanto os impostos são tributos *sem causa*<sup>27</sup> assentes, de um lado, no poder tributário puro e simples do Estado e, de outro, na capacidade contributiva dos destinatários deste poder, os tributos bilaterais têm por efectivo suporte uma *causa específica* constituída pela prestação pública a que a taxa ou contribuição serve de contraprestação, suportando-se esta no poder tributário inerente ao próprio poder de prestação pública a que o tributo bilateral serve de contraprestação<sup>28</sup>.

---

<sup>26</sup> Contribuições estas que sejam tributos bilaterais, uma vez que as contribuições foram (e, por vezes, continuam a ser) outro nome para designar os impostos. Pois diversos impostos eram tradicionalmente designados por contribuições, uma expressão que foi adoptada no quadro da filosofia liberal da segunda metade do século XIX, que via no indivíduo um cidadão livre e titular exclusivo dos seus direitos, que pagava prestações ao estado não porque este tivesse o poder de lhas impor, mas antes porque ele, como cidadão, tinha a obrigação de as realizar.

<sup>27</sup> Ou melhor sem causa específica, porquanto sempre se pode dizer que o conjunto dos impostos tem por causa geral servirem de contraprestação ao conjunto dos serviços e políticas públicas do estado.

<sup>28</sup> Para a diferença em sede do regime jurídico-constitucional e da sua inserção na fiscalidade, v. o nosso livro *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*, cit., 39-58.

Ora, o que vimos assistindo, sobretudo desde que entrámos no presente século, é à crescente criação de verdadeiros impostos sob o nome de taxas ou de contribuições financeiras, com o visível fito de escaparem aos escrutínios dos impostos exigidos pelo Estado de Direito. De facto, olhando para algumas taxas e contribuições financeiras, que têm vindo a ser estabelecidas, não podemos deixar de concluir que a maior parte delas constitui verdadeiros impostos, impostos especiais cuja especialidade pode ter diversas expressões que não põem, todavia, em causa a generalidade das notas que caracterizam os impostos nem a lógica estadual que a estes se reporta. Entre esses falsos tributos bilaterais temos, em Portugal, dois grandes grupos: o que integra um dos segmentos do que designamos por Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas paralelo, ou socorrendo-nos da sigla, “IRC paralelo”; outro, que é constituído por tributos municipais, designados taxas, que a pressão provocada pela necessidade de mais receitas vem impondo quase sem critério<sup>29</sup>.

No que concerne ao primeiro grupo, é de referir que o fenómeno do “IRC paralelo” se traduz num cada vez mais importante conjunto de tributações, mais ou menos avulsas, sobre as empresas criadas ao lado do IRC. Um fenómeno que está, em larga medida, ligada ao facto de o IRC ter sido objecto de acentuado desagravamento patente sobretudo no facto de a sua taxa nominal ter descido significativamente, pois de 36% em 1989 caiu para 21% em 2015, a qual é consequência, por sua vez, do ambiente de concorrência fiscal que se instalou entre os Estados para atrair investimento no actual quadro de globalização económica e de internacionalização das situações e relações tributárias em relação às quais é visível a limitação da soberania tributária dos Estados.

A respeito destas tributações, podemos referir, de um lado, as tributações autónomas e as derramas, municipal e estadual, que se reportam

---

<sup>29</sup> Para mais desenvolvimentos, v. o nosso estudo “Que sistema fiscal para ao século XXI?”, *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, vol. XCV, Tomo I, 2019, p. 1 – 41. E para a consideração de um desses pretensos tributos bilaterais, v. NABAIS, José Casalta / SANTOS, Marta Costa “Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético – um imposto sob outro nome”, *Revista Portuguesa de Direito Constitucional*, 2 (2022), 41- 80. Relativamente à tributação das empresas, v., igualmente, o nosso livro *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 3.<sup>a</sup> ed., Coimbra: Almedina, 2018.

ao rendimento empresarial, e, de outro lado, as que constam de legislação avulsa, como a contribuição sobre o sector bancário, a contribuição extraordinária sobre o sector energético, a taxa de segurança alimentar, a contribuição sobre a indústria farmacêutica e o adicional de solidariedade sobre o sector bancário. Tributações que se distribuem por três círculos concêntricos: o mais pequeno que integra as assim designadas “taxas de tributação autónoma”, que mais não são do que tributações autónomas sobre certas despesas; o círculo intermédio que é composto pelas sobretaxas de IRC, como são a derrama municipal e a derrama estadual; e o círculo maior que é constituído pelas tributações referidas de natureza sectorial<sup>30</sup>.

Por seu turno, em sede municipal, temos verdadeiros impostos locais, embora criados sob o nome de taxas e, no futuro, por certo também sob o nome de contribuições, em virtude da alteração do Regime de Financiamento das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais<sup>31</sup>, que passou a integrar nas receitas municipais constantes do seu art. 14.º, nos termos da sua nova alínea e), as resultantes “da cobrança de contribuições, designadamente em matéria de protecção civil, nos termos da lei”. Alteração que teve em conta e constitui verdadeiro aproveitamento oportunístico da circunstância de o Tribunal Constitucional, ao declarar a inconstitucionalidade com força obrigatória geral da taxa municipal de protecção civil, que havia sido instituída em alguns municípios, se ter limitado a concluir que a mencionada taxa não constituía uma verdadeira taxa, suspeitando-se que a ter o *nomem iuris* de contribuição poderia ter ficado imune a um juízo de inconstitucionalidade, assim se abrindo caminho para o branqueamento constitucional de mais um imposto escondido sob um outro nome<sup>32</sup>.

## 9. A alteração do papel dos actores tributários

Também relativamente ao papel dos actores tributários se assiste presentemente a alterações muito significativas. Papéis que são, pela

---

<sup>30</sup> V. o nosso estudo “Justiça fiscal, estabilidade financeira e as recentes alterações do sistema fiscal português”, *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, vol. IV, cit., 236 e ss.

<sup>31</sup> Levada a cabo pela Lei n.º 51/2018, de 16 de agosto.

<sup>32</sup> Para maiores desenvolvimentos, v. o nosso livro *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*, cit., 4 e ss.

ordem cronológica e lógica: o legislador fiscal, que cria ou institui em abstracto o imposto e regula necessariamente os seus elementos essenciais; o contribuinte que pratica o facto tributário, facto gerador ou pressuposto de facto do imposto, que não pode deixar de se reconduzir a manifestações da capacidade contributiva; e a administração tributária que dita o acto tributário ou acto de liquidação do imposto, através do qual se identifica o contribuinte ou devedor do imposto e se determina o montante do imposto a pagar.

Quadro que tem vindo a sofrer importantes modificações que alteraram o papel de cada um dos actores tributários. A este respeito é de sublinhar que o actor que, ao menos aparentemente, mais transformado viu o seu papel foi, sem dúvida, a administração tributária. O que, naturalmente, teve reflexos importantes no papel dos outros actores, pois a administração tributária não só ampliou significativamente a sua ação face à do legislador fiscal como viu profundamente modificada a sua actuação em sede de administração ou gestão dos impostos que transferiu, em larga medida, para os contribuintes, sobretudo as empresas.

Referindo-nos apenas às transferências de tarefas do legislador fiscal para a administração tributária e desta para as empresas<sup>33</sup>, diremos que é vidente o crescente papel da administração tributária na disciplina jurídica dos impostos, incluindo, por vezes, matérias da reserva de lei. O que tem sido levado a cabo através de uma imensa teia de orientações administrativas editadas sob diversas formas, embora por via de regra através de circulares<sup>34</sup>. Trata-se de regulamentos internos que, em virtude da exigência em sede de densidade do princípio da legalidade fiscal, concretizada no princípio da tipicidade, eram os únicos regulamentos tradicionalmente admissíveis, que se limitavam apenas a contribuir para a interpretação e aplicação uniforme das leis fiscais. Algo que, todavia, hoje em dia não acontece,

---

<sup>33</sup> Para maiores desenvolvimentos e, sobretudo, para os outros aspectos – a governamentalização das leis fiscais e a exclusão dos novos impostos sob a designação de taxas ou de contribuições financeiras da fiscalidade relevante para o apuramento da carga e esforço fiscais - v. o nosso livro *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*, cit., 107-119.

<sup>34</sup> Tradicionalmente apresentadas sob a forma de instruções, circulares, ofícios-circulares, ofícios-circulados, despachos normativos, regulamentos, pareceres, etc. V. a nossa crítica em *Direito Fiscal*, cit., 196 e ss.

dada a extensão e intensidade da disciplina contida nesses ditos regulamentos internos.

Por seu lado, no respeitante à alteração da tradicional administração tributária, que era uma *administração activa* em sede de lançamento, liquidação e cobrança dos impostos, verificamos que se transformou numa *administração passiva*, uma administração basicamente de controlo, fiscalização ou supervisão, no quadro de uma administração tributária em dois degraus orgânicos: um primeiro degrau de *administração privada*, a cargo sobretudo das empresas que levam a cabo a administração operacional dos impostos; e um segundo degrau de *administração pública* a quem cabe sobretudo um papel de controlo, fiscalização ou supervisão<sup>35</sup>. Pelo que, no que a este aspecto respeita, passámos de uma administração ou gestão *pública* para uma administração ou gestão *privada* dos impostos.

Mas ao lado desta alteração, outra se vem revelando em sede do exercício da sua actividade de controlo, fiscalização ou supervisão, em que a administração tributária adopta um *papel proactivo* face aos contribuintes, acompanhando e aconselhando estes no cumprimento das inúmeras obrigações tributárias acessórias que o actual sistema de administração privada implica, de modo a prevenir e evitar comportamentos ou formas de actuação que redundem em incumprimento dessas obrigações cuja reacção *a posteriori* tem inúmeros inconvenientes e enormes custos. Muito embora este novo relacionamento da administração tributária com os contribuintes e demais sujeitos passivos das relações tributárias, possa conduzir a um certo *dualismo*, porquanto acabamos por ter: um sector da administração tributária especialmente *cooperativa* com os grandes contribuintes<sup>36</sup>, e um sector da administração tributária mais *interventiva*, como era tradicionalmente toda a administração tributária, com os demais contribuintes<sup>37</sup>.

---

<sup>35</sup> V. a tal respeito, o nosso *Direito Fiscal*, cit., 326 e ss.

<sup>36</sup> Modelo cooperativo assente nas novas unidades orgânicas criadas nos tempos mais recentes, que têm por base uma estrutura de natureza matricial, como são a Unidade de Grandes Contribuintes (UGC) e a Unidade de Gestão da Relação com os Contribuintes (UGRC).

<sup>37</sup> V. o nosso estudo “Algumas considerações relativas à inspecção tributária”, em *Estudos de Direito Administrativo Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2020, p. 7-35, e o nosso *Direito Fiscal*, cit., 295 e ss.

## 10. Os problemas mais prementes da tributação actual

Nesta sede vamos referir dois dos problemas que os sistemas fiscais presentemente enfrentam: o crescente desgaste do mundo físico que tem constituído a base da generalidade dos impostos e a progressiva digitalização da economia, de um lado, e a visível pressão fiscal sobre as realidades físicas, de outro<sup>38</sup>.

### 10.1. O desgaste do mundo físico e a digitalização da economia

Os avanços tecnológicos a que temos assistido estão na base do surgimento de realidades como novas formas de prestação de trabalho, novas formas de pagamento e novas fontes de riqueza. E se algumas delas se mostram perfeitamente compatíveis com os actuais sistemas fiscais e outras exigem apenas algumas adaptações ou reinterpretações de conceitos à luz da tendência actual, há outras que demandam uma alteração mais profunda ou até disruptiva no desenho dos sistemas de tributação à escala global.

A OCDE encabeçou um grupo que tem estado a analisar o plano BEPS tentando prevenir algumas das alterações ocorridas no mundo físico que influenciam de modo determinante a arrecadação de receitas pelos Estados através de impostos sobre as empresas. Assente na ideia de que o Estado com poder tributário deveria ser o Estado da fonte, deixou de fora situações em que é difícil definir ou identificar o Estado ao qual pode ser reconhecida essa legitimidade. A deslocalização da produção e a transformação de conteúdos com existência física em bens incorpóreos ou a transformação da forma como os serviços são prestados são disso um exemplo. Até as formas de produção foram alteradas e a imputação de um resultado a uma entidade com existência física tornou-se difícil.

Assistimos, de resto, a uma introdução massiva de algoritmos e, sobretudo de algoritmos criadores, num quadro de *machine learning* e de inteligência artificial que suportam as novas tendências na produção e permitem a criação de redes descentralizadas de troca de informação suportes de novas formas de comunicar sem filtros. Realidades que, ao nível dos sistemas de pagamento, originou a criação de novas formas

---

<sup>38</sup> Seguimos aqui o que dissemos em NABAIS, José Casalta / LAVOURAS, Maria Matilde, “Reforma do sistema fiscal”, em SARMENTO, Joaquim Miranda (Coord.), *Uma Reforma Fiscal para o Século XXI*, PSD / CEN, Novembro de 2021, 28 e ss.

de pagamento através de meios que não são moeda com curso legal, facto que dificulta a sua detecção e, por conseguinte, a sua tributação.

Também a alteração dos padrões de consumo e das formas de aquisição e pagamento de bens e serviços, durante a pandemia COVID-19, incrementaram a desmaterialização dos processos de aquisição e pagamento e catapultaram novos modelos de negócio, alguns deles já conhecidos, de que constituem exemplos as transações sem intermediação (negócios *peer-to-peer*), os registos em redes tecnológicas (*distributed ledger technology*) e a *blockchain*<sup>39</sup>. Limitando-nos a uma nota sobre estas realidades é de assinalar que os “negócios *peer-to-peer*”, que permitem a eliminação ou a redução drástica dos custos de transação, colocando frente a frente vendedores e compradores, levantam a importante questão de saber como devem ser tratados os rendimentos obtidos por estas transações e pelas plataformas que podem ser utilizadas para que os mesmos se verifiquem.

Por seu turno, o processo de digitalização da economia das últimas décadas trouxe-nos a um mundo até agora desconhecido. Um fenómeno cuja dispersão geográfica acontece a vários ritmos e, dependendo da vertente em causa, com implicações também muito diferentes, sendo certo que nem sempre essa diversidade é negativa, podendo beneficiar de modo mais intenso os países com sistemas fiscais mais simples e com tributações mais baixas. Especial relevo para efeitos de tributação têm as alterações à forma como se fazem negócios, não só a nível internacional como a nível nacional, com o recurso acrescido a contractos auto-executáveis (*smart-contracts*), o encurtamento dos processos e dos pagamentos mercê da possibilidade de utilização de meios de comunicação cada vez mais sofisticados, eficazes e fiáveis. Pois o crescimento do comércio electrónico indirecto foi acompanhado por idêntica tendência nas trocas enquadradas em comércio electrónico directo, acontecendo que, em alguns casos, todo o processo produtivo é desmaterializado e desenvolvido em rede.

Alterações tecnológicas que provocaram alterações profundas também nos sistemas de produção, nas formas de trabalho e nos mecanismos utilizados para garantir reservas de valor, as quais embora proporcionem instrumentos de análise de dados capazes de garantir

---

<sup>39</sup> Refira-se que as transações sem intermediário são conhecidas por “negócios P2P” e as *Distributed Ledger Technology* por DLTs.

celeridade e confiabilidade, podem ter um alcance restrito não só por razões relacionadas com a exigência de privacidade dos dados, como também pelas limitações da própria tecnologia e do tipo de dados disponíveis.

## 10.2. A pressão fiscal sobre as realidades físicas

À medida que a digitalização da economia cresce e aumenta a prática de factos tributáveis sem pegada visível, aumenta a dificuldade em delimitar o conceito de capacidade contributiva, a base de incidência e, até mesmo, dos correspondentes sujeitos passivos dos impostos. É que tudo o que não tenha existência física é volátil e facilmente deslocável de território, o que permite evitar ou esvaziar de facto o poder tributário dos Estados e forçar estes a concentrarem-se em realidades que se revelem mais facilmente detetáveis ou materializáveis.

Os índices da capacidade contributiva – o rendimento e o património em si mesmos ou utilizado na aquisição de bens e serviços - necessitam de nova contextualização. Num mundo em que o imaterial se assume como preponderante, o património deixou de corresponder apenas a realidades com existência física e a fácil deslocalização das fontes de rendimento impede uma aplicação eficaz e equitativa das normas de tributação. A par da diminuição da importância do património imobiliário, a diversificação das fontes dos rendimentos de capital e a origem de novas formas de trabalho impõem uma reflexão profunda sobre as fundações da tributação.

De entre as transformações no mercado laboral a mais impactante resulta do *nomadismo digital*, por ser um modelo de prestação de trabalho que permite a alternância, quase constante, de locais de trabalho. Como a permanência em cada local é transitória, nem sempre estão preenchidos os requisitos para que os trabalhadores ou prestadores de serviços sejam tratados como residentes ou como residentes não habituais. Nalguns casos, nem sequer é viável a aplicação do regime de tributação dos rendimentos obtidos por não residentes.

Embora este modelo de trabalho não seja adequado a todo o tipo de funções, abrange um leque cada vez mais alargado de tarefas e de pessoas, desde os migrantes sazonais (*snowbirds*) aos trabalhadores temporários, passando pelos jovens empreendedores, sem esquecer os “empresários de sucesso”. As especificidades de que se reveste impedem a determinação apriorística de todos os casos, em que estamos perante

situações em que foi quebrado o ciclo de dependência do indivíduo face a um determinado Estado. Ao romper-se a conexão com um território ou Estado, os nómadas digitais transformam-se numa espécie de “apátridas fiscais”, podendo os seus rendimentos ser tributados como rendimentos obtidos por não residentes.

De resto, a preocupação em atrair actividades de elevado valor acrescentado tem estimulado os Estados a criarem condições físicas e legais para acolherem este tipo de “trabalhadores”, procedendo às adaptações dos regimes fiscais e legais de permanência que permitam uma diferenciação positiva dos seus rendimentos face aos dos residentes. Uma discriminação conseguida, maioritariamente, através da aplicação de uma taxa ou de um leque de taxas mais baixas de imposto. Mas há casos em que até o fluxo, o volume e a procedência dos rendimentos são difíceis de detetar, como sucede quando não existe um estabelecimento permanente ao qual possam ser imputados, impedindo o Estado da fonte de os tributar ou, no caso de bens e serviços incorpóreos, até de detetar o seu consumo. Fica, apenas, disponível a hipótese de eleger como factor de conexão a um determinado território, o consumo de bens e serviços e, a partir daí, determinar um rendimento potencial dos consumidores (pessoas físicas).

O fenómeno dos nómadas digitais pode ser mimetizado pelo mundo empresarial, mediante a figura das empresas digitais. Algumas das mais conceituadas e valorizadas empresas à escala mundial não desenvolvem a sua actividade a partir de uma estrutura física. O recurso a plataformas de trabalho colaborativo (*coworking*) ou ao teletrabalho (*home office*), incluindo a prestação de trabalho por nómadas digitais, permitem contar com a contribuição de trabalhadores espalhados um pouco por todo o globo, sem necessidade de despendere um elevado volume de recursos com custos operacionais, nomeadamente com instalações. Também aqui se colocam dificuldades de determinação dos fluxos financeiros, problemas estes majorados nos casos de serviços e bens digitais. O que sobra, neste caso, é a possibilidade de tributação quer dos rendimentos colocados à disposição dos trabalhadores, quer os lucros distribuídos, com as ressalvas já referidas<sup>40</sup>.

---

<sup>40</sup> Para maiores desenvolvimentos, v. NABAIS, José Casalta / LAVOURAS, Maria Matilde, “Reforma do sistema fiscal”, SARMENTO, Joaquim Miranda (Coord.), *Uma Reforma Fiscal para o Século XXI*, cit., 19-32.

\*\*\*

**Resumo:** O Autor começa por referir o sentido do Estado de Direito como um Estado assente no conceito ocidental de constituição, vinculado assim ao primado da pessoa humana e à forma de produzir e distribuir na economia de mercado. Em correspondência, apresenta o Estado Fiscal como um Estado suportado financeiramente na referida economia, que, em termos subjectivos, se baseia no dever fundamental de pagar impostos e na centralidade dos contribuintes nas relações tributárias numa perspectiva também intergeracional. Termina com os desafios actuais traduzidos na insustentabilidade fiscal do Estado, na erosão da figura dos impostos, na alteração do papel dos actores tributários e nos problemas decorrentes do desgaste do mundo físico, da digitalização económica e da pressão fiscal sobre as realidades físicas.

**Palavras-chave:** Estado de Direito, conceito ocidental de constituição, primado da pessoa humana, Estado fiscal, dever fundamental de pagar impostos, centralidade dos contribuintes, erosão da figura dos impostos, desgaste do mundo físico, economia digital

**Abstract:** The author begins by analyzing the concept of the Rule of Law and his association to a state based on the Western concept of constitution, linked to the primacy of the human person and to the production and allocation on a market economy. Correspondingly, he presents the Fiscal State as a state financially supported by the above-mentioned economy, which, in subjective terms, is based on the fundamental duty to pay taxes and on the centrality of the taxpayers on tax relations, considering those relations, also, from an intergenerational perspective. It ends with the reference to the influence of current challenges on the fiscal unsustainability of the state, the erosion of the tax figure, the variable role of tax players and the problems arising from the wear and tear of the physical world, economic digitalisation and fiscal pressure on physical realities.

**Keywords:** Rule of law, western concept of constitution, primacy of the human person, fiscal state, fundamental duty to pay taxes, centrality of taxpayers, erosion of the tax figure, wear and tear of the physical world, digital economy