Universidade do Minho
Escola de Direito

HUGO MANUEL FLORES DA SILVA

Sistema Fiscal Português: *is there such a thing?* Pressupostos jurídico-dogmáticos para a identificação de um conjunto coerente de impostos

maio de 2020

Sistema Fiscal Português: *is there such a thing?*
Pressupostos jurídico-dogmáticos para a identificação de um conjunto coerente de impostos
HUGO MANUEL FLORES DA SILVA

UMinho | 2020

Universidade do Minho
Escola de Direito

HUGO MANUEL FLORES DA SILVA

Sistema Fiscal Português:
is there such a thing?
Pressupostos jurídico-dogmáticos para a identificação de um conjunto coerente de impostos

Tese de Doutoramento
Doutoramento em Ciências Jurídicas
Especialidade em Ciências Jurídicas Públicas

Trabalho efetuado sob a orientação do
Prof. Doutor Joaquim Freitas da Rocha

maio de 2020

DIREITOS DE AUTOR E CONDIÇÕES DE UTILIZAÇÃO DO TRABALHO POR TERCEIROS

Este é um trabalho académico que pode ser utilizado por terceiros desde que respeitadas as regras e boas práticas internacionalmente aceites, no que concerne aos direitos de autor e direitos conexos.

Assim, o presente trabalho pode ser utilizado nos termos previstos na licença abaixo indicada.

Caso o utilizador necessite de permissão para poder fazer um uso do trabalho em condições não previstas no licenciamento indicado, deverá contactar o autor, através do RepositóriUM da Universidade do Minho.

Licença concedida aos utilizadores deste trabalho



Atribuição-NãoComercial-SemDerivações
CC BY-NC-ND

https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/

APOIO FINANCEIRO

Os presentes trabalhos de investigação foram realizados ao abrigo de uma Bolsa de Doutoramento da Fundação de Ciência e Tecnologia (FCT), sob a Referência SFRH/BD/118843/2016, com financiamento comparticipado pelo Fundo Social Europeu e por fundos nacionais do MTCES.



DECLARAÇÃO DE INTEGRIDADE

Declaro ter atuado com integridade na elaboração do presente trabalho acadêmico e confirmo que não recorri à prática de plágio nem a qualquer forma de utilização indevida ou falsificação de informações ou resultados em nenhuma das etapas conducente à sua elaboração.

Mais declaro que conheço e que respeitei o Código de Conduta Ética da Universidade do Minho.

Sistema Fiscal Português: *is there such a thing?*

Pressupostos jurídico-dogmáticos para a identificação de um conjunto coerente de impostos

RESUMO

Num Estado de Direito, os impostos não existem sem sistema.

E por aqui já se apresenta a resposta à interrogação que serve de título à presente dissertação: sim, existe um sistema fiscal português.

Ao longo da presente investigação procuramos identificar os pressupostos jurídico-dogmáticos de cuja consideração dependerá a conclusão de que o agregado normativo que serve de base à instituição e funcionamento de um conjunto de impostos terá uma composição sistémica.

O método utilizado para levar a efeito o exercício proposto assentará numa decomposição dos elementos constitutivos do conceito de sistema fiscal e sua sucessiva reconstrução à luz de dados normativos espacial e temporalmente localizados: as normas fiscais vigentes em Portugal.

Partiremos de um elementar conceito de "sistema"; observaremos as condições da sua integração no mundo jurídico; e procuraremos delimitar os contornos da sua aplicação ao fenómeno fiscal enquanto realidade juridicamente disciplinada. Estes desenvolvimentos serão acompanhados de uma concomitante subsunção dos dados normativos tomados por referência às estruturas concetuais desenvolvidas.

Concluiremos que a exigência de um módico de configuração sistémica na composição do tecido normativo fiscal não constituirá uma simples conveniência ou dimensão de ordem estética, antes se apresenta como um imperativo inelutável, sob pena de resultarem frustradas as exigências básicas de igualdade e segurança jurídica que integram o núcleo essencial da juridicidade. Considerando o contexto normativo de referência, esta condição será satisfeita, pelo menos a um nível mínimo.

O sistema fiscal português não será perfeito, será o sistema possível, mas será, com certeza, um sistema.

Palavras-chave: Coerência do sistema fiscal; Coerência fiscal; Impostos; Normas fiscais; Sistema fiscal.

Portuguese Tax System: is there such a thing?
Legal and dogmatic assumptions for the identification of a coherent set of taxes

ABSTRACT

Under Rule of Law, taxes do not exist without a system.

And here is the answer to the question that serves as the title of this dissertation: yes, there is a Portuguese tax system.

In the course of the present research we seek to identify the legal and dogmatic assumptions upon whose consideration will depend the conclusion that the legal framework that serves as the basis for the institution and operation of a set of taxes will have a systemic composition.

The method used to carry out the proposed exercise will be based on a decomposition of the constituent elements of the tax system concept and its successive reconstruction in the light of spatial and temporal normative data: the tax legislation applicable in Portugal.

We will start from an elementary concept of "system"; we will observe the conditions of its integration in the legal world; and we will try to delimit the outlines of its application to the fiscal phenomenon as a legally disciplined reality. These developments will be accompanied by a concomitant subsumption of the normative data taken by reference to the developed conceptual structures.

We will conclude that the requirement of a modicum of systemic configuration in the composition of the fiscal normative fabric shall not constitute a simple convenience or aesthetic dimension, but rather an inescapable imperative, otherwise the basic requirements of equality and legal security that make up the essential core of legality will be frustrated. Given the legal context of reference, this condition will be met at least at a minimum level.

The Portuguese tax system is not perfect, it is the possible system, but it is certainly a system.

Keywords:Coherence of the tax system; Tax cohesion; Tax rules; Tax system; Taxes.

Conteúdo

APOIO FINANCEIRO iii

RESUMO v

ABSTRACT vi

NOTA INTRODUTÓRIA 1

PARTE I - PRESSUPOSTOS PARA IDENTIFICAÇÃO DE UM CONCEITO DE SISTEMA JURÍDICO 6

1. O sistema como categoria *cognoscitiva* 6

2. O sistema como categoria jurídica 11

2.1. A necessidade de uma aproximação sistémica ao fenómeno jurídico 11

2.1.1. A condição ontologicamente sistémica do Direito 11

2.1.2. A condição epistemologicamente sistémica do Direito 12

2.1.3. A condição funcionalmente sistémica do Direito 14

2.1.4. A condição axiologicamente sistémica do Direito 17

2.2. Algumas abordagens sobre o conceito de sistema jurídico 18

2.2.1. O contributo do normativismo 19

2.2.2. O contributo do institucionalismo 24

2.2.3. O contributo do realismo 29

2.2.4. O contributo da teoria geral dos sistemas 32

2.3. Um conceito adequado de sistema jurídico 38

3. Carateres distintivos de um sistema jurídico 42

3.1. A específica composição plural do sistema jurídico 42

3.1.1. A norma jurídica como componente constitutiva do sistema jurídico 43

3.1.1.1. Uma distinção prévia: enunciado normativo e norma jurídica 43

3.1.1.2. Um conceito de norma jurídica 44

3.1.1.3. Algumas modalidades essenciais de normas jurídicas 48

3.1.2. A complexidade do sistema jurídico-normativo 60

3.2. A unidade do sistema jurídico-normativo 70

3.2.1. O sentido da exigência de unidade 70

3.2.2. A unidade do sistema jurídico como um problema plurissignificativo 71

3.2.2.1. A unidade no sentido de matricialidade genético-formal 71

3.2.2.2. A unidade no sentido de matricialidade genético-material 78

3.2.3. O problema da parametricidade substancial da condição genética do sistema 83

3.3. A autonomia do sistema jurídico-normativo 86
3.3.1. Os sistemas jurídico-normativos estaduais como sistemas autónomos e dotados de uma especial capacidade recognitiva 87
3.3.2. As relações entre sistemas jurídico-normativos autónomos 93
3.3.3. As relações do sistema jurídico-normativo estadual português com outros sistemas jurídico-normativos e a resolução de conflitos normativos extrassistémicos 96
3.4. A sistematicidade (coerência) do sistema jurídico 105
3.4.1. O sentido da exigência de sistematicidade (coerência) 105
3.4.2. A sistematicidade como exigência de coerência lógica 107
3.4.2.1. A superação de algumas abordagens quanto ao caráter lógico do sistema 107
3.4.2.2. A sistematicidade como uma exigência de coerência 112
3.4.2.2.1. A exigência de coerência na criação normativa 114
3.4.2.2.2. A exigência de coerência na aplicação normativa 117
3.4.3. A sistematicidade e o problema das contradições normativas 119
3.4.3.1. O conceito de contradição normativa 120
3.4.3.2. Algumas figuras afins da contradição normativa 123
3.4.4. Os critérios de resolução de contradições normativas 125
3.4.5. O problema da inoperabilidade dos critérios de resolução de contradições normativas 137
3.5. A completude do sistema jurídico-normativo 140
3.5.1. O sentido da exigência de completude 140
3.5.2. Delimitação de um conceito adequado de lacuna 144
3.5.3. As diferentes tipologias de lacunas 145
3.5.4. O suprimento das lacunas 148
PARTE II – DO CONCEITO DE SISTEMA FISCAL 154
CAPÍTULO I - A IDENTIFICAÇÃO DO SISTEMA FISCAL PORTUGUÊS 154
1. O sistema fiscal como uma realidade subsistémica 154
1.1. A divisão do sistema jurídico em subsistemas 154
1.1.1. Aproximação ao conceito de subsistema jurídico 156
1.1.2. As relações estabelecidas entre subsistemas jurídicos 165
1.2. O sistema fiscal como um subsistema jurídico (recortado a partir de um processo de diferenciação funcional operado através da instrumentalização da figura do imposto) 170
1.2.1. O conceito de sistema fiscal 171
1.2.2. A existência de um instrumento próprio (o imposto) como pressuposto de diferenciação subsistémica 179

1.2.3. A localização do sistema fiscal no cosmos normativo 184
1.2.4. A imperativa constituição do sistema fiscal 186
1.2.5. O caráter ideal do conceito de sistema fiscal 190
1.2.6. A delimitação do perímetro do sistema fiscal (o critério da intencionalidade normativa fiscal) 194
1.2.7. A necessária composição plural (complexidade) do sistema fiscal 206
2. Dimensões estruturantes do sistema fiscal 212
2.1. Dimensão jurídico-principiológica do sistema fiscal 213
2.1.1. Princípio da legalidade fiscal 221
2.1.2. Princípios da segurança jurídica e da proteção de confiança 228
2.1.3. Princípio da proibição do excesso 233
2.1.4. Princípio da igualdade, primacialmente revelado através da capacidade contributiva. 236
2.1.5. Princípio do Estado social 255
2.1.6. Princípio da proteção da família 266
2.1.7. Princípio da proteção da propriedade privada (proibição do confisco) 268
2.1.8. Princípio da proteção da iniciativa económica 271
2.1.9. Princípio da proteção do trabalho 274
2.1.10. Princípio da proteção do ambiente 275
2.2. Dimensão jurídico-teleológica do sistema fiscal 278
2.2.1. A tripla realização teleológica do sistema fiscal 279
2.2.2. A recondução da teleologia do sistema fiscal a uma ideia de sustentabilidade multidimensional 292
2.3. Dimensão jurídico-discursiva do sistema fiscal 296
2.4. Dimensão orgânico-institucional do sistema fiscal 299
3. A coerência do agregado normativo-fiscal 306
3.1. O significado da exigência de coerência fiscal: em especial, o problema das contradições axiológicas 306
3.2. Discussão em torno da autonomia do princípio da coerência enquanto parâmetro autónomo de validade (a questão das triangulações normativas) 315
3.3. A exigência de coerência interna do sistema fiscal 322
3.3.1. A organização vertical das normas fiscais 324
3.3.1.1. As normas constitucionais fiscais (a "Constituição fiscal") 326
3.3.1.2. As normas legais fiscais 332
3.3.1.3. As normas regulamentares fiscais 341
3.3.2. A organização horizontal das normas fiscais 347

3.3.2.1. A organização das normas fiscais segundo um critério de sucessão temporal 348
3.3.2.2. A organização das normas fiscais segundo um critério de especialidade 350
3.3.2.3. A divisão em subsistemas fiscais 353
3.3.2.4. As "relações" entre subsistemas fiscais 362
3.4. O específico problema da codificação em matéria fiscal 374
3.5. A exigência de coerência externa do sistema fiscal 382
4. A completude do agregado normativo-fiscal 393
CAPÍTULO II – (A IDEIA DE) SISTEMA FISCAL E O IMPACTO DAS NORMAS DE DIREITO INTERNACIONAL PÚBLICO E DIREITO DA UNIÃO EUROPEIA 406
SUBCAPÍTULO I – (A IDEIA DE) SISTEMA FISCAL E O IMPACTO DAS NORMAS DE DIREITO DA INTERNACIONAL PÚBLICO 406
1. Esteios expositivos de uma narrativa jurídico-internacionalística sustentável: A dupla proeminência (positiva e negativa) da ideia de sistema e os diferentes graus de intencionalidade normativo-fiscal .. 406
1.1. As normas de Direito internacional público e a sua articulação com o sistema jurídico-normativo estadual 407
1.2. A existência de um corpo de normas internacionais dotadas de distintos níveis de intencionalidade normativa fiscal 416
1.2.1. As normas fiscais de Direito internacional geral 417
1.2.2. As normas fiscais de Direito internacional particular 421
1.3. A preponderância dos instrumentos internacionais fiscais de "soft law" na formação das normas de Direito internacional fiscal 426
2. A ideia de sistema fiscal como instrumento de integração de normas nacionais e internacionais 430
2.1. A natureza a-sistémica das normas fiscais internacionais 433
2.2. A qualificação das normas internacionais fiscais dotadas de intencionalidade normativo-fiscal como normas de segundo grau 436
2.3. O perímetro jurídico-material das normas internacionais fiscais 439
2.3.1. A disciplina das relações jurídicas plurilocalizadas 440
2.3.1.1. O problema da dupla tributação internacional 444
2.3.1.2. O problema da evasão e fraude fiscais internacionais 448
2.3.2. A necessidade de colaboração interestadual na aplicação de normas fiscais 455
3. A ideia de sistema fiscal como instrumento de contenção dos impulsos normativos internacionalistas 461
SUBCAPÍTULO II – (A IDEIA DE) SISTEMA FISCAL E O IMPACTO DAS NORMAS DE DIREITO DA UNIÃO EUROPEIA 465
1. (Uma vez mais) a dupla proeminência (positiva e negativa) da ideia de sistema fiscal 465

1.1. A estruturação do sistema jurídico da UE e as suas relações com o sistema jurídico português 467
1.2. A superação de uma perspetiva estadualmente orientada dos sistemas fiscais 475
1.3. A dimensão fiscal do processo de integração europeia 476
1.4. A existência de um corpo de normas europeias dotadas de distintos níveis de intencionalidade normativa fiscal 477
2. A ideia de sistema fiscal como instrumento de integração de normas nacionais e europeias 481
2.1. A qualificação do corpo de normas europeias dotadas de intencionalidade normativo-fiscal como uma estrutura normativa de segundo grau 482
2.2. A qualificação do corpo de normas europeias dotadas de intencionalidade normativo-fiscal como uma estrutura de feição eminentemente negativa 484
2.3. O processo de harmonização jurídico-fiscal positiva 489
2.3.1. A componente substantiva do processo de harmonização jurídico-fiscal 490
2.3.1.1. A harmonização jurídica da tributação indireta 490
2.3.1.2. A harmonização jurídica da tributação direta 494
2.3.2. A componente adjetiva do processo de harmonização jurídico-fiscal 497
2.4. O processo de harmonização jurídico-fiscal negativa 499
2.4.1. O impacto da proteção da liberdade de circulação na configuração dos sistemas fiscais dos Estados-Membros 500
2.4.2. As proibições de discriminação em razão da nacionalidade e de restrição das liberdades económicas fundamentais 502
2.4.3. As liberdades económicas fundamentais enquanto parâmetros conformadores da configuração dos sistemas fiscais nacionais 505
2.4.4. O impacto do regime de proibição de concessão de auxílios de Estado na configuração dos sistemas fiscais dos Estados-Membros 512
3. A ideia de sistema fiscal como instrumento de contenção dos impulsos normativos europeístas 518
3.1. Ao nível de reserva na esfera estadual do exercício de competências em matéria fiscal 520
3.2. Ao nível da exigência de unanimidade para o exercício de faculdades normadoras em matéria fiscal pelas instituições europeias 521
3.3. Ao nível de justificação de medidas restritivas das liberdades económicas fundamentais .. 523
3.4. Ao nível de desvios ao regime de proibição de auxílios de Estado 528
PARTE III - DAS DISRUPÇÕES DO SISTEMA FISCAL 530
1. As disrupções sistémicas (ou negação da ideia de sistema) 530
2. Dimensões catalisadoras das disrupções sistémicas 534
2.1. O processo de desracionalização normativa e o seu impacto no sistema fiscal 534

2.1.1. A desracionalização do sistema jurídico em geral e a erosão dos paradigmas da generalidade, da abstração e da durabilidade das normas 535
2.1.2. Desracionalização normativa, grupos de pressão e o seu impacto no sistema fiscal .. 539
2.1.2.1. Hipertrofia normativa 544
2.1.2.2. Excessiva variabilidade normativa 548
2.1.2.3. Degradação da qualidade normativa 556
2.2. Pulverização de poderes normadores 559
2.2.1. Governamentalização dos poderes normativos fiscais 560
2.2.2. Descentralização dos poderes normativos fiscais 564
2.2.3. Internacionalização e europeização dos poderes normativos fiscais 572
2.3. Concorrência fiscal 576
3. Tipologia (aberta) das disrupções sistémicas 580
3.1. Debilidades ao nível da expressão jurídico-normativa 580
3.2. Debilidades ao nível das técnicas de sistematização formal 597
3.3. A utilização de critérios assistemáticos de resolução de conflitos normativos 609
3.4. Desatualização normativa 612
3.5. Défices de concretização normativo-fiscal 615
3.6. Desequilíbrios de intensidade normativa-fiscal (um processo de "degeneração fiscal") 621
3.7. Regulação desagregada de realidades fiscais homogéneas 632
3.8. Regulação agregada de realidades fiscais heterogéneas 640
3.9. Errónea qualificação jurídica 647
3.9.1. Qualificação jurídica das imposições tributárias 648
3.9.2. Outros problemas qualificatórios 652
3.10. Utilização abusiva das normas fiscais 654
3.11. Excessos na utilização de regimes fiscais especiais e excecionais 656
3.11.1. Incremento das receitas fiscais 657
3.11.2. Regimes de agravamento e desagravamento fiscal 661
3.11.3. Combate à evasão fiscal 669
3.12. Excessos da privatização da gestão fiscal 680
4. Consequências das disrupções sistémicas 689
4.1. Erosão do Interesse Público 689
4.2. Défices de executoriedade normativa 693
4.3. Instabilidade fiscal 694
4.4. Dupla/múltipla tributação 702

4.5. Criação de um ambiente desfavorável ao investimento e à fixação contribuintes 711
4.6. Crescimento da litigiosidade 716
4.7. Potenciamento da evasão e fraude 720
CONCLUSÕES 725
BIBLIOGRAFIA 758

Lista das principais abreviaturas utilizadas

ATA – Autoridade tributária e aduaneira

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa e Tributária

CC – Código Civil

CEE – Comunidade Económica Europeia

Cfr. – Confrontar.

CPA – Código do Procedimento Administrativo

CPC – Código do Processo Civil

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário.

CPTA – Código de Processo nos Tribunais Administrativos.

CRP – Constituição da República Portuguesa

CSC – Código das Sociedades Comerciais

DUDH – Declaração Universal dos Direitos do Homem

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais.

ETAF – Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais

ETAF – Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

FMI – Fundo Monetário Internacional

(C)IEC – (Código dos) Impostos Especiais sobre o Consumo

(C)IMI – (Código do) Imposto Municipal sobre Imóveis

(C)IMT – (Código do) Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

(C)IRC – (Código do) Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

(C)IRS – (Código do) Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

(C)IS – (Código do) Imposto de Selo

(C)IVA – (Código do) Imposto sobre o Valor Acrescentado

LEO – Lei do Orçamento de Estado

LGT – Lei Geral Tributária.

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OMC – Organização Mundial do Comércio

RCPITA – Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária e Aduaneira

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias.

RJAT – Regime Jurídico da Arbitragem Tributária

STA – Supremo Tribunal Administrativo

STJ – Supremo Tribunal de Justiça

TCAN – Tribunal Central Administrativo Norte

TCAS – Tribunal Central Administrativo Sul

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

UE – União Europeia.

NOTA:

As decisões jurisprudenciais referidas ao longo do texto, quando não forem objeto de menção a fonte autónoma, podem ser verificadas nas seguintes localizações eletrónicas:

– Decisões do Tribunal Constitucional (TC): www.tribunalconstitucional.pt.

– Decisões do Supremo Tribunal Administrativo (STA), do Supremo Tribunal de Justiça (STJ), dos Tribunais Centrais Administrativos (TCA) e dos Tribunais de Relação: www.dgsi.pt.

– Decisões do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD): www.caad.org.pt/.

– Decisões do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE): http://curia.europa.eu/ ou https://eur-lex.europa.eu.

NOTA INTRODUTÓRIA

1.

Num Estado de Direito, os impostos não existem sem sistema.

E por aqui já se apresenta a resposta à interrogação que serve de título à presente dissertação: sim, existe um sistema fiscal português.

2.

O propósito da presente investigação é refletir criticamente sobre o fenómeno fiscal e a possibilidade de o compreender à luz da ideia de sistema.

Em termos muito amplos, e em rigor, a exigência sistémica constitui marca genética de qualquer realidade jurídica, embora não se desconheçam certas aportações doutrinais pretensamente superadoras dos paradigmas da modernidade que não hesitam em louvar as vantagens da desracionalização, da pulverização e até do caos supostamente criativo.

Pela nossa parte, as propostas pós-modernas jurídicas, no que às questões de método, disposição, arrumação e catalogação concerne, não merecem adesão incondicionada. O Direito sem sistema, podendo eventualmente parecer sedutor do ponto de vista da teoria do conhecimento – com fórmulas apelativas como "conhecimento" desracionalizado, intuitivo, fragmentário, apelativo do particularismo, assistemático ou em rede –, não se sustenta perante as críticas da cientificidade inerente aos cânones científicos do racionalismo da modernidade, os quais ainda nos parecem perfeitamente válidos e absolutamente pertinentes. Como teremos oportunidade de observar, aquele (o Direito) assume uma condição ontológica e epistemologicamente sistémica.

De um modo geral, a ideia de sistema convoca para o fenómeno jurídico as coordenadas da complexidade, unidade e organização, evidenciando a impossibilidade de apreender adequadamente as normas jurídicas enquanto realidades isoladas, as quais coexistem numa recíproca conexão multimoda, formando agregados que deverão ser governados por uma racionalidade global e específica. Não devendo ser perspetivadas como realidades incomunicantes, antes devem ser compreendidas a partir das relações que reciprocamente mantêm, formando uma específica organização dotada de uma ordem que permita configurar um sistema, o qual se reveste de significado e identidade próprios, que transcendem o simples somatório das respetivas componentes.

O sistema e a sua ideia constituem um marco incontornável do desenvolvimento jurídico e o respetivo abandono, ou até a sua degradação, significam um retrocesso com inegáveis consequências nefastas ao nível da própria marca da juridicidade.

Enfim, cremos que não há Direito sem razão e sem sistema, e se esta asserção é válida em geral, igualmente o é no âmbito mais específico do Direito Fiscal. Na realidade, no domínio dos impostos, se a própria ideia de sistema fiscal em si considerada suscita, pela sua natureza marcadamente intrusiva e restritiva (pagamentos de impostos, obrigação de apresentação de incontáveis formalismos, penhoras e vendas coativas, etc.), uma consciência intuitiva de rejeição, um caos fiscal mais o suscitaria.

Nesta ordem de considerações, perspetivar o fenómeno fiscal à luz da ideia de sistema corresponderá a assumi-lo como um agregado tendencialmente sistemático e completo de normas integradas num sistema jurídico que se serve do imposto como instrumento exclusivo, funcionalizando-o ao propósito principal de arrecadação de receita, com vista à preservação ou promoção de bens ou valores jurídicos fundamentais.

3.

Do ponto de vista metodológico, a abordagem que aqui se procura empreender reclama localização nos estritos quadros da Ciência jurídica, projetando o estudo do fenómeno fiscal no âmbito do Direito e atribuindo-se à norma jurídica e ao sistema jurídico um estatuto de centralidade enquanto instrumento de análise e reflexão, procurando, a partir deles, definir quadros concetuais e estruturais adequados à compreensão do fenómeno fiscal. Avançamos, assim, com uma abordagem de feição marcadamente jurídico-normativista, capaz de garantir o isolamento da dimensão jurídica do sistema fiscal face às respetivas dimensões sociais, económicas, financeiras, políticas, éticas, etc.

Na perspetiva da Ciência jurídica, o sistema fiscal deverá ser assumido como uma realidade composta por normas jurídicas. Claro está que sobre ele poderão debruçar-se também outras Ciências. Será o caso da Ciência económica, da Ciência política, da Ciência social, etc. Cada uma delas tomará por referência o fenómeno fiscal e assumirá – no essencial – um mesmo objeto mediato de estudo: o conjunto dos impostos. O seu objeto imediato deverá, em todo o caso, ser diverso e inconfundível. Procura-se, por esta via, afastar proteger a análise face a "contaminações extrajurídicas".

Ao longo da presente investigação procuramos identificar os pressupostos jurídico-dogmáticos de cuja consideração dependerá a conclusão de que o agregado normativo que serve de base à instituição e funcionamento de um conjunto de impostos terá uma composição sistémica. O método

utilizado para levar a efeito o exercício proposto assentará numa decomposição dos elementos constitutivos do conceito de sistema fiscal e sua sucessiva reconstrução à luz de dados normativos espacial e temporalmente localizados: as normas fiscais vigentes em Portugal.

4.

Embora a sua utilização assuma contornos de verdadeira universalidade, não abundam os trabalhos científicos que se tenham dedicado ao esclarecimento do conceito jurídico de sistema fiscal. Observa-se, aliás, uma tendência para a sua utilização como uma realidade pré-adquirida, avançando-se com a análise dos seus mais diversos desenvolvimentos e concretizações, sem, contudo, se proceder à sua adequada concetualização e estudo integrado das respetivas propriedades caraterizantes. Com o propósito de contrariar esta tendência, procuraremos, de forma tão precisa e completa quanto nos for possível, esclarecer o sentido da compreensão sistémica do fenómeno fiscal.

Ao mesmo tempo, confere-se ao conceito a amplitude e a plasticidade necessárias para que possa constituir um útil instrumento colocado ao serviço da exigente tarefa de delimitação do seu sentido e contornos, sem se perder de vista que o sistema fiscal constitui parte integrante de uma realidade mais ampla, formada pelo cosmos normativo de que é composto o ordenamento jurídico que lhe serve de suporte.

Ao conferir-se ao imposto – em rigor, o conjunto dos impostos – um papel central formulação do conceito de sistema fiscal, para além dos assinalados inconvenientes associados à potencial convocação de aspetos extrajurídicos, descura-se o papel que no seu contexto é representado pela norma jurídica. Omite-se que o sistema fiscal é uma criação de normas jurídicas, sem as quais o fenómeno fiscal não tem a possibilidade de existir. Impõe-se, por isso, que àquelas seja reconhecido um papel de destaque no conceito de sistema fiscal.

5.

Em vista a assegurar que as exigências de racionalidade discursiva e de entendimento lógico não resultam prejudicadas pela complexidade e amplitude do objeto investigatório definido, e socorrendo-nos da discricionariedade discursiva e reflexiva que subjaz a qualquer trabalho científico, os conteúdos temáticos que trazemos à presente investigação serão organizados nos termos e sequencia seguinte:

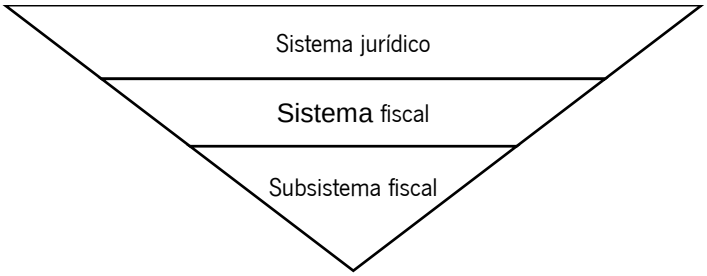
— Na Parte I da presente investigação, partimos de um elementar conceito de "sistema", concebido fundamentalmente como uma categoria *cognoscitiva*, e observamos as

condições da sua integração no mundo jurídico. Nesta sequência, trataremos de identificar um conceito de "sistema jurídico" adequado aos propósitos investigatórios assumidos e avançaremos com a decomposição e análise dos seus carateres distintivos, a saber: a específica composição plural; a unidade; a autonomia; a sistematicidade (coerência); e a completude. Este exercício será fundamental, uma vez que as estruturas concetuais assim definidas constituirão o suporte da posterior aproximação ao conceito e à estrutura do "sistema fiscal".

— A Parte II será dedicada ao conceito de "sistema fiscal". No seu Capítulo I, faremos a aproximação ao sistema fiscal português, mediante a sua afirmação como uma realidade subsistémica. Para o efeito, será assinalada uma divisão interna do sistema jurídico assente numa multitude de "subsistemas" constituídos a partir da sua "matéria-prima", cuidado identificar o significado que atribuímos ao conceito e os pressupostos associados à sua diferenciação. De seguida, apresentaremos o sistema fiscal como um subsistema jurídico, recortado a partir de um processo de diferenciação funcional operado através da instrumentalização da figura do imposto. Avançaremos então com a análise das suas dimensões estruturantes e dirigiremos uma especial atenção ao significado e ao cumprimento das exigências de coerência e completude que impendem sobre o tecido normativo-fiscal. Observaremos, ainda, que este se desdobrará também em sucessivos "subsistemas fiscais". O Capítulo II será dedicado ao impacto do ingresso de normas de Direito internacional e de Direito da União Europeia sobre a "ideia de sistema fiscal", atentando-se especialmente no modo como esta opera simultaneamente como uma estrutura de integração e de contenção dos impulsos normativos internacional e europeu.

***

A sequência do discurso nas Partes I e II assume, no essencial, uma estrutura de piramidade invertida, assente num desdobramento sucessivo entre sistema jurídico, sistema fiscal e subsistema fiscal:



— Na Parte III, ao contrário do método expositivo adotado nos momentos antecedentes, orientado por uma ideia de agregação ordenada dos conteúdos, assumiremos um discurso propositadamente tópico e problematizante, socorrendo-nos frequentemente do método exemplificativo, com o propósito de assinalar um conjunto – necessariamente não excludente – de patologias ou disrupções que se associam ao tecido normativo-fiscal, as quais, em maior ou menor medida, contribuem para considerar que o "sistema fiscal perfeito" seja algo a que apenas se poderá aspirar. A sequência expositiva assentará aqui em três sustentáculos de reflexão sucessivamente desdobrados em apartados sistemáticos correspondentes, dedicando-os: (i) às principais dimensões catalisadoras ou propulsoras das disrupções sistémicas que tendem a afetar o tecido normativo-fiscal; (ii) à categorização das debilidades que afetam de um modo mais intenso o agregado normativo fiscal; e (iii) àquelas que consideramos serem as mais importantes consequências das disrupções sistémicas analisadas.

PARTE I - PRESSUPOSTOS PARA IDENTIFICAÇÃO DE UM CONCEITO DE SISTEMA JURÍDICO

Como premissas fundantes, parte-se aqui das ideias de que a fórmula sistémica constitui uma categoria cognoscitiva que integra o património comum da cientificidade e que dela dependerá a possibilidade de conhecer cientificamente realidades complexas. Assim, embora o nosso foco de estudo se traduza na aplicação do conceito de sistema ao Direito, concretamente a um segmento normativo composto por normas jurídicas que disciplinam a matéria dos impostos, não se perderá de vista que o âmbito aplicativo da abordagem sistemática extravasa largamente o domínio jurídico. Importará, por isso, num primeiro momento, apreender o conceito de sistema enquanto categoria apta a conhecer cientificamente.

1. O sistema como categoria *cognoscitiva*

O sistema constitui, segundo VON BERTALANFFY[1], um conceito "pálido, abstrato e vazio", repleto de um "significado oculto, de possibilidades de fermentação e explosão", revelando-se, por isso, capaz de reclamar a si um amplo complexo de significações[2], aspeto que dificultará a tarefa de delimitar os seus contornos definitórios. Deverá, nesse sentido, ser abandonando o propósito de formulação de um conceito de sistema que se revele capaz de captar, de uma forma esgotante, a diversidade de significações específicas que lhe são associadas nos mais diversos domínios e situações em que o mesmo é utilizado. Dirigiremos, então, os nossos esforços para a identificação daquelas condições mínimas que deverão encontrar-se reunidas para que se possa falar em sistema e que, portanto, constituem património comum das suas diferentes formulações. A delimitação de um conceito operativo de sistema, capaz de constituir uma base sólida para a presente investigação, passará, assim, pela identificação daquelas caraterísticas que tendem a repetir-se nas mais diversas conceções de sistemas.

A fórmula sistémica convoca, antes de mais, uma ideia de composição plural. Um sistema será um conjunto de componentes[3]. Será recusada tal qualificação a um qualquer substrato quando observado a partir da singularidade dos elementos que o integram. Com a ideia de sistema pretende-se

---

[1] Cfr. VON BERTALANFFY, Ludwig Von, Teoria Geral dos Sistemas, Tradução portuguesa, Editora Vozes, Petrópolis, 1973, 248-249.

[2] Cfr. BORIA, Pietro, *Il Sistema Tributario*, Utet Giuridica, Torino, 2008, 3; e BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, Editorial Debate, Madrid, 1991, 193.

[3] Cfr. BUCKLEY, Walter, A Sociologia e a Moderna Teoria dos Sistemas, tradução portuguesa, Editora Cultrix, São Paulo, 2.ª Edição, 1967, 66; KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1997, 45; e MOIGNE, Jean-Louis le, *La théorie du système général, Théorie de la modélisation*, 2006, 19, disponível em www.mcxapc.org.

superar uma visão fragmentada da realidade objeto de análise e compreendê-la na sua complexidade, enquanto uma totalidade formada por uma pluralidade, sendo que os substratos – portanto, os conjuntos de componentes – submetidos ao exame sistemático poderão ser de diversa ordem. Qualquer realidade, seja ela física (biológica ou não), social ou até especulativa, pode ser considerada e estudada numa perspetiva sistemática[4]. A capacidade de absorção das mais diversas realidades pela fórmula sistémica confere-lhe um potencial aplicativo que se estende a praticamente a todo o cognoscível – pense-se, exemplificativamente, em sistemas de plantas, de animais, de pessoas, de instituições, de valores e de normas jurídicas, etc. O sucesso científico da noção de sistema deve-se, aliás, em grande medida a este aspeto, tendo-lhe permitido ingressar nas mais diversas áreas do conhecimento científico, após os devidos processos de adaptação às respetivas especificidades[5].

Não bastará, porém, a existência de um conjunto para que se cumpra a fórmula sistémica, mais se exigindo que esse conjunto constitua uma unidade. Aproveitando os contributos do KANTIANISMO[6], o sistema poderá ser assumido como a "unidade de conhecimentos diversos sob uma ideia", decorrendo a unidade sistemática da afinidade das partes e da sua derivação de um único fim supremo e interno que possibilitará a sua apreensão como um conjunto. Para que tal seja possível será necessário encontrar um critério aglutinador, agregador, englobante. Um fundamento que evidencie as caraterísticas comuns a um dado aglomerado de elementos aparentemente dispersos e que permita proceder à sua aglutinação e, assim, afirmar que os mesmos formam um conjunto. Trata-se de identificar um específico fundamento que garanta a coesão entre os elementos que pertencem ao sistema, porquanto permita identificar as componentes que dele fazem parte e, ao mesmo tempo, a diferenciação do sistema perante o seu entorno, delimitando as suas fronteiras e afastando os elementos que dele não fazem parte[7]. A identidade do sistema será, assim, revelada a partir do fundamento de unidade dos seus componentes.

---

[4] Cfr. MORIN, Edgar, Introdução ao Pensamento Complexo, tradução portuguesa, Instituto Piaget, Lisboa, 1995, 28; BUCKLEY, Walter, A Sociologia e a Moderna Teoria dos Sistemas, cit., 66; CHEVALLIER, Jacques, *L'Ordre Juridique, in Le droit en procès*, PUF, 1983, 9-10; e KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 49.

[5] Cfr. MORIN, Edgar, Introdução ao Pensamento Complexo, cit., 28.

[6] No pensamento de IMMANUEL KANT o conhecimento racional é um conhecimento por conceitos ou por construção de conceitos, sendo possível vislumbrar a existência de uma unidade de conceito em todo o conhecimento de um dado objeto, enquanto "síntese do diverso dos conhecimentos". Cfr. KANT, Immanuel, Crítica da Razão Pura, tradução de Manuela Pinto dos Santos e Alexandre Fradique Morujão, 4.ª Edição, Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, 116, 557, 659-660.

[7] Cfr. MORIN, Edgar, Introdução ao Pensamento Complexo, cit., 28; CHEVALLIER, Jacques, *L'Ordre Juridique*, cit., 10; e KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 46. "A system is characterized by the fact that we can say what belongs to it and what does not, and by the fact that we can specify how it interacts with its environment". Cfr. CELLIER, François E., *Continuous System Modeling*, Springer-Verlag, New York, 1991, 3.

Finalmente, o conceito de sistema pressupõe a organização. A lógica sistémica pressupõe uma confluência dos elementos reunidos, os quais, para além de agregados em torno de um substrato comum que confira uma identidade própria ao conjunto, deverão ser harmoniosamente dispostos entre si e na sua relação com o todo[8]. Para que, com propriedade, se possa falar em sistema será, portanto, necessária a existência de relações específicas entre os elementos que o integram, isto é, a presença de conexões, de vínculos de interdependência, de interações, de solidariedade entre os componentes do sistema[9]. Não será suficiente a sua mera justaposição. O sistema deverá constituir um conjunto organizado e coerente e não um mero agregado desconexo[10].

Um conjunto de elementos dispersos converter-se-á num sistema desde que entre os mesmos seja possível identificar um substrato comum capaz de os aglutinar numa unidade e uma organização coerente de tais elementos entre si e na relação com o todo. São, portanto, três os elementos nucleares do conceito de sistema: composição plural, unidade e organização. São estas as caraterísticas que tendem a repetir-se nas mais variadas aproximações à fórmula sistémica[11]. Partindo desta constatação – para efeitos da presente investigação – assumiremos a noção de sistema como *uma unidade composta por uma pluralidade de elementos organizados*.

O sistema, assim definido, emerge como uma estrutura apta a conhecer racionalmente, permitindo converter uma pluralidade de conhecimentos vulgares e desconexos num objeto cognoscível mediante a sua organização em torno de uma ideia que lhes seja comum – portanto, que lhes confira "unidade sistemática"[12].

Como tivemos oportunidade de referir, o facto de constituir uma fórmula objetivamente aberta permitiu a proliferação da fórmula sistémica pelos mais diversos domínios do conhecimento, assumindo-se como um instrumento metodológico cientificamente útil ao estudo de realidades

---

[8] Cfr. KANT, Immanuel, Crítica da Razão Pura, cit., 659.

[9] Cfr. CHEVALLIER, Jacques, *L'Ordre Juridique*, cit., 10; BUCKLEY, Walter, A Sociologia e a Moderna Teoria dos Sistemas, cit., 66.

[10] Cfr. MOIGNE, Jean-Louis le, *La théorie du système général*, cit., 19; KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 45-46.

[11] Neste sentido, cfr. KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 45-4. "L'espressione "sistema", pur essendo formula polisensa, presenta un sottofondo comune alle varie accezioni, l'esistenza cioè di un complesso di elimenti interdepedenti e connessi in modo da formare un insieme identificabile come unitario". Cfr. BORIA, *Pietro, Il Sistema Tributario*, cit., 3. Sem se referir à composição plural, mas pressupondo-a, WILHEM CANARIS refere que haver "duas caraterísticas que emergiram em todas as definições (de sistema): a da ordenação e a da unidade; elas estão, uma para a outra, na mais estreita relação de intercâmbio, mas não são, no fundo, de separar", cfr. CANARIS, Claus-Wilhem, Pensamento Sistemático..., cit., 12. No mesmo sentido, cfr. OTERO, Paulo, Legalidade e Administração Pública, O Sentido da Vinculação Administrativa à Juridicidade, Almedina, 2003, 208.

[12] Cfr. KANT, Immanuel, Crítica da Razão Pura, cit., 657. Sem prejuízo dos mais diversos contributos ao longo da história para o desenvolvimento da ideia de sistema, poderá ser encontrada no pensamento kantiano a sua concetualização e articulação com a teoria do conhecimento científico. Cfr. OTERO, Paulo, Legalidade e Administração Pública, cit., 204.

complexas, as quais impõem a interação com um elevado número de componentes e variáveis. Com efeito, a preponderância científica do conceito está intimamente relacionada com a necessidade de superar uma visão atomística e estática do conhecimento de tais realidades: em alternativa ao estudo isolado das suas partes e componentes, por referência às respetivas caraterísticas e propriedades, assume-se uma abordagem de feição sintética e holística, focada nas formas de interação entre elementos de um conjunto que lhe conferem caráter unitário[13].

As possibilidades de redução e síntese associadas ao modelo sistémico constituem uma valia inestimável no que respeita à análise e estudo de objetos ou corpos complexos, permitindo deslocar a análise de uma perspetiva isolada e fragmentada, mediante o estudo individual das suas componentes, para uma lógica de conjunto, da qual são extraídas consequências que não seriam observáveis de outra forma. Como salienta VON BERTALANFFY[14], o qual define o sistema em termos sumários como "um complexo de elementos em interação", o "todo" não constitui uma mera soma das partes, emergindo com identidade e caraterísticas próprias que não serão observáveis a partir da mera consideração do somatório das suas componentes. A mesma ideia pode ser encontrada em EDGAR MORIN[15], uma das "virtudes da sistémica" traduz-se no facto de "ter colocado no centro da teoria, com a noção de sistema, não uma unidade elementar discreta, mas uma unidade complexa, um «todo» que não se reduz à «soma» das suas partes constitutivas".

A partir de uma visão sistémica, o conjunto passa a assumir uma identidade própria e diferenciada da simples agregação assistemática dos respetivos componentes, tornando-se detetáveis caraterísticas de conjunto que não são encontradas nos seus componentes quando considerados isoladamente. É neste sentido que emerge a afirmação de que, num contexto sistemático, "o todo é mais do que a soma das partes", evidenciando-se que as caraterísticas constitutivas do sistema nem sempre serão explicáveis a partir da consideração das caraterísticas das suas partes isoladamente consideradas[16]. O que se refere torna-se particularmente visível quando se reflita sobre a possibilidade de certos agregados subsistirem independentemente da matéria que os constitui, possibilitando-se a supressão ou substituição de uma ou mais componentes sem que resulte prejudicada a unidade do conjunto.

---

[13] Neste sentido, cfr. WALLISER, Bernard, *Systèmes et modèles - Introduction critique a L'analyse de systemes*, Editions du Seuil, 1977, Paris, 9; e BUCKLEY, Walter, A Sociologia e a Moderna Teoria dos Sistemas, cit., 65.

[14] Cfr. VON BERTALANFFY, Ludwig Von, Teoria Geral dos Sistemas, cit., 83-84.

[15] Cfr. MORIN, Edgar, Introdução ao Pensamento Complexo, cit., 27-28.

[16] Cfr. BERTALANFFY, Ludwig Von, Teoria Geral dos Sistemas, cit., 53 e 83; BUCKLEY, Walter, A Sociologia e a Moderna Teoria dos Sistemas, cit., 69-70.

Compreende-se, neste contexto, o papel do arquétipo sistemático enquanto resposta à dispersão do conhecimento científico. Através dele será possível estabelecer uma linguagem unitária capaz de servir de suporte à articulação e à integração de modelos teóricos e de preceitos metodológicos dispersos por diferentes áreas do conhecimento[17]. Foi, aliás, neste contexto que – constatando a capacidade de penetração da fórmula sistémica nos mais diversos domínios do conhecimento científico e a emergência, em cada um deles, de factos, conceitos e modelos de contornos similares – VON BERTALANFFY[18] procurou sustentar a unificação da ciência a partir do conceito de sistema, desenvolvendo a *teoria geral dos sistemas*, dedicada à formulação de princípios transversalmente válidos para a generalidade dos sistemas. Segundo o autor, existem "leis gerais dos sistemas que se aplicam a qualquer sistema de certo tipo, independentemente das propriedades particulares do sistema e dos elementos em questão", pelo que a referida *teoria geral* constituirá um "instrumento útil capaz de fornecer modelos a serem usados em diferentes campos e transferidos de uns para os outros, salvaguardando ao mesmo tempo do perigo das analogias vagas, que muitas vezes prejudicam o progresso nesses campos".

A colocação da noção de sistema a um nível interdisciplinar não significa que a sua aplicação nas mais diversas disciplinas não conheça contornos substancialmente distintos. Embora possa sempre ser transversalmente concebido como uma pluralidade de elementos organizados, o sistema adapta-se às especificidades do objeto de estudo cuja análise lhe é solicitada, assumindo configurações muito diversas em função do contexto e da materialidade incorporada na fórmula sistémica. A sua configuração será distinta conforme seja aplicado no contexto de realidades físicas, químicas, biológicas, computacionais, valorativas ou sociais. Neste último domínio – que nos interessará especialmente – trata-se da aplicação da conceção sistémica à realidade social, a grupos humanos, a sociedades e à humanidade em geral[19], emergindo as relações humanas como um "sistema de interações"[20]. Um traço distintivo dos sistemas sociais consiste na natureza particular das relações que no seu âmbito se estabelecem, as quais são primordialmente psíquicas e envolvem complexos processos comunicativos de troca de informação. São relações estabelecidas através de um código de comunicação, de graus variáveis de permanência, que conferem à sociedade certo grau de totalidade[21]. Como explicam NIKLAS LUHMANN[22] e GUNTHER TEUBNER[23], a sociedade corresponderá a um sistema

[17] Cfr. WALLISER, Bernard, *Systèmes et modèles*, cit., 9.

[18] Cfr. BERTALANFFY, Ludwig Von, Teoria Geral dos Sistemas, cit., 54-55, 57, 61.

[19] Cfr. BERTALANFFY, Ludwig Von, Teoria Geral dos Sistemas, cit., 259.

[20] Cfr. ZIPPELIUS, Reinhold, Teoria Geral do Estado, 3.ª Edição, Tradução portuguesa, Lisboa, 1997, 23.

[21] Cfr. BUCKLEY, Walter, A Sociologia e a Moderna Teoria dos Sistemas, cit., 71-72.

[22] Cfr. LUHMANN, Niklas, *Sistema Jurídico y Dogmática Jurídica*, Ediciones Olejnik, Santiago, 2018

global de comunicação (o sistema social), o qual poderá ser subdividido numa multiplicidade de subsistemas diferentes, em função dos específicos códigos comunicativos que neles são mantidos, como será, nomeadamente, o caso do sistema político, do sistema económico e – com especial relevância para a presente investigação – do sistema jurídico.

2. O sistema como categoria jurídica

Concebido como uma estrutura capaz de converter uma pluralidade de conhecimentos vulgares e desconexos num objeto cognoscível, o sistema revela – como vimos – a flexibilidade necessária para ser convocado em diversos domínios, assumindo em cada um deles uma configuração específica, em função das particularidades que os mesmos apresentem. No âmbito da presente investigação, interessa-nos apreender as especificidades que se associam à projeção do conceito de sistema sobre o mundo do Direito. Dedicamos, por isso, os pontos seguintes à aproximação sistémica do fenómeno jurídico.

2.1. A necessidade de uma aproximação sistémica ao fenómeno jurídico

2.1.1. A condição ontologicamente sistémica do Direito

A partir do momento em que o mundo jurídico deixe de ser concebido como um amontoado fortuito de soluções singulares acumuladas – em consequência de uma determinada evolução histórica ou casualmente reunidas num dado momento – e passe a ser compreendido como *uma realidade composta racionalmente organizada*, as normas jurídicas não se deixarão apreender como realidades isoladas, exigindo a sua consideração como componentes de um todo mais alargado. Aquelas coexistem numa recíproca conexão multímoda[24], formando conjuntos governados por uma racionalidade global e específica[25], não podendo, por isso, ser perspetivadas como realidades incomunicantes, antes devendo ser entendidas a partir das relações que reciprocamente mantêm, formando uma específica organização dotada de uma ordem que permite configurar um sistema, em termos tais que "a interpretação de cada uma delas implica a totalidade do ordenamento, numa unidade objetiva e sistemática de significados"[26].

---

[23] Cfr. TEUBNER, Gunther, O Direito como Sistema Autopoiético, Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 1989.

[24] Cfr. LARENZ, Karl, Metodologia da Ciência do Direito, tradução de José Lamego, 2.ª Edição, Fundação Calouste Gulbenkian, 1989, 531.

[25] Cfr. CHEVALLIER, Jacques, *L'Ordre Juridique*, in Le droit en procès, PUF, 1983, 9-10.

[26] Cfr. REALE, Miguel, O Direito como Experiência, 2.ª Edição, Editora Saraiva, São Paulo, 1992, 139.

Neste contexto, a aplicação da ideia de sistema ao mundo do Direito assume-se como uma forma específica de o captar racionalmente na sua complexidade, comportando a assunção de que aquele não constitui "uma mera coleção ou aglomerado de normas jurídicas sem qualquer conexão" e que "todas as normas jurídicas se encontram entre si numa determinada relação", considerando-se que "o Direito envolve sempre um conjunto de normas dotadas de uma específica ordenação e articulação que lhes confere, simultaneamente, um sentido unitário"[27]. O Direito tende, assim, inelutavelmente para a sistematização[28]. As normas autónomas e dispersas são integradas numa ordem mais vasta que as transcende – isto é, aquelas não constituem partes destacadas e desconexas, mas componentes de uma totalidade dentro da qual assumem um lugar específico[29]. O recurso ao pensamento sistemático possibilita, portanto, a superação da compreensão do Direito como um mero aglomerado desconexo de normas e constitui condição para captação da sua verdadeira essência[30].

Partindo das considerações precedentes, será possível afirmar, de modo irrefutável, a condição ontologicamente sistémica do Direito.

2.1.2. A condição epistemologicamente sistémica do Direito

O Direito constitui um fenómeno social e cultural cuja existência pressupõe uma intervenção humana e cuja formação resulta de um processo gradual de aprendizagem produzido no âmbito de uma comunidade e assente numa repetição de fenómenos normativos, o qual determina que os seus elementos se pautem por padrões comportamentais comuns[31]. Ainda que numa sociedade primitiva – com uma estrutura normativa simplificada – a apreensão da normatividade jurídica pudesse ter lugar de modo empírico, fazendo-se corresponder, descritivamente, certas consequências jurídicas às situações típicas da vida, a partir de um determinado patamar do desenvolvimento social, tal apreensão pressupõe um conjunto de generalizações exemplificativas – "reduções dogmáticas" – que possibilitem a transmissão de conhecimentos complexos[32]. A partir desse momento, a compreensão do Direito – e das suas conexões formais e materiais internas – através de uma estrutura sistémica passa

---

[27] Cfr. OTERO, Paulo, Legalidade e Administração Pública, cit., 206.

[28] Cfr. CORDEIRO, António Menezes, Da Boa Fé no Direito Civil, Volume II, Almedina, Coimbra, 1984, 1258.

[29] Cfr. CHEVALLIER, Jacques, *L'Ordre Juridique*, cit., 10.

[30] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, Esboço de uma Teoria Analítica da Ordenação Normativa, Coimbra Editora, Coimbra, 2008, 34.

[31] Cfr. CORDEIRO, António Menezes, Da sistematização das leis como problema de política legislativa, Cadernos de Ciência e Legislação, n.º 6, Janeiro/Março, Instituto Nacional de Administração, Lisboa, 1993, 9-10.

[32] Cfr. CORDEIRO, António Menezes, Da sistematização das leis..., cit., 10.

a assumir foros de imprescindibilidade. Compreende-se, assim, que constitua constatação doutrinal consolidada que o Direito, em geral, apenas poderá ser compreendido a partir da arrumação das suas normas em sistemas[33]. Atenta a sua amplitude e complexidade, o efetivo conhecimento do Direito não poderá dispensar a sua prévia sistematização.

Será a partir das generalizações e reduções fornecidas pela abordagem sistemática, assente numa arrumação de matérias em função dos respetivos nexos de proximidade e na evidenciação das conexões de sentido que entre as mesmas se estabelecem, que o conhecimento do Direito se torna possível. Partindo das conexões observáveis no seu contexto, promove-se uma organização da matéria jurídica capaz de garantir a compreensão do mundo jurídico, mediante o fornecimento de uma visão holística do mesmo que favoreça a sua aplicação e a previsibilidade das soluções que no seu âmbito são produzidas[34]. Emerge, assim, um modelo de sistema que se desenvolve no plano da elaboração intelectual com o propósito de possibilitar a exposição e análise do Direito positivo[35]. Com efeito, enquanto objeto do conhecimento, o Direito pressupõe um conjunto de representações cuja compreensão resultará facilitada quando se encontrem dispostas de modo ordenado. Esta ordenação dá origem a "um sistema de exposição ou de ensino" do Direito[36]. Fala-se, portanto, do "sistema da Ciência do Direito", por referência à constituição de um sistema de conhecimento constituído por um conjunto de instrumentos – de caráter interpretativo e integrativo – e que tem por propósito o estudo em bases cientificamente adequadas da realidade jurídica, bem como a formulação, a partir das conclusões extraídas de tal estudo, de princípios orientadores e fórmulas de resolução[37].

A importância do sistema assim concebido revelar-se-á quer ao nível da criação normativa, quer ao nível da interpretação normativa[38]. O criador normativo é levado a exercer a sua função – isto é, a produção de normas jurídicas – por referência a *um sistema ideal cognoscível para a generalidade dos seus destinatários*; o intérprete, por sua vez, confrontado com a mentalidade sistemática assimilada na sua fase de aprendizagem, promoverá a interpretação e integração das normas jurídicas

---

[33] Cfr. PASTOR, Juan Alfonso Santamaria, *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, Editorial Centro de Estudios Ramom Areces, 1991, Madrid, 289.

[34] Cfr. CANARIS, Claus Whilelm, Pensamento sistemático..., cit., 26.

[35] Cfr. PASTOR, Juan Alfonso Santamaria, *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, cit., 289.

[36] Cfr. CORDEIRO, António Menezes, Da sistematização das leis..., cit., 9. Por oposição ao "sistema de Direito" que visa transmitir, o qual dependerá da configuração histórica dos factos normativos, o "sistema da Ciência do Direito" encontra-se na disponibilidade da Ciência Jurídica, a qual lhe poderá conferir a configuração que repute mais adequada.

[37] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 261-262. O "sistema da Ciência do Direito" assume caráter descritivo, por oposição ao "sistema de Direito" que visa transmitir, o qual assume natureza prescritiva. Cfr. PAGÉS, Juan Luis Requejo, *Sistemas normativos, Constitución y Ordenamiento, La Constitución como norma sobre la aplicación de normas*, McGraw-Hill, Madrid, 1995, 22.

[38] A organização das normas por referência a critérios científicos torna possível opor ao conceito as normas assistemáticas, quando se encontrem dispostas entre si de forma desconexa ou arbitrária

como se as mesmas fossem parte de um sistema[39]. Embora tenha apenas em vista o simples estudo do Direito ou a sua concreta aplicação, a sistematização normativa promovida pelo intérprete fornecerá um conjunto de instrumentos científicos ao criador normativo, que este último coloca ao serviço do desenvolvimento de uma atividade sistematizadora ao nível da própria criação do Direito[40].

Como teremos ocasião de perceber, este aspeto revelará a sua importância quando se assuma como objeto de análise o conjunto de impostos – ou melhor, as normas que os instituem e disciplinam –, considerando que o recurso a instrumentários conceituais e cognoscitivos adequados constituirá uma forma de temperar ou atenuar as perturbações sistémicas provocadas pela hipertrofia, complexidade e variabilidade normativas que tendem a caraterizar o material jurídico-fiscal.

2.1.3. A condição funcionalmente sistémica do Direito

A condição sistémica do Direito espraia também os seus efeitos ao nível do modo como o mesmo é produzido e aplicado. A este respeito, salienta SANTAMARIA PASTOR[41] que – mesmo que o Direito positivo não fosse criado nem aplicado com base em esquemas teóricos de base sistemática – a consideração do conjunto das normas jurídicas em que o Direito se materializa como um autêntico sistema constitui uma exigência ineludível para o seu funcionamento, uma vez que a validade, a aplicação e a garantia do cumprimento das normas jurídicas dependem da sua integração sistemática.

Em primeiro lugar, é o sistema que permite reconhecer – ou atribuir – a existência ou a validade de uma norma. O referido juízo pressupõe sempre a convocação de outras normas do sistema – normas secundárias –, uma vez que se trata de qualidades que lhe serão outorgadas pelo próprio sistema. Nas palavras de HANS KELSEN[42], "uma norma singular é uma norma jurídica enquanto pertence a uma determinada ordem jurídica, e pertence a uma determinada ordem jurídica quando a sua validade de se funda na norma fundamental dessa ordem". O sistema estabelece as condições – orgânicas, formais, procedimentais e substanciais – das quais depende a produção de normas jurídicas que no seu contexto possam tomar-se como válidas, pelo que o juízo de validade das mesmas nunca poderá ser produzido sem que se tome por referência o sistema no qual a mesma pretenda ser integrada.

Em segundo lugar, a aplicação das normas jurídicas não poderá – também ela – dispensar a dimensão sistemática, seja ao nível da interpretação, seja ao nível da integração jurídica, uma vez que

[39] Cfr. PASTOR, Juan Alfonso Santamaria, *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, cit., 289-290.

[40] Cfr. CORDEIRO, António Menezes, Da sistematização das leis..., cit., 7-8, 10-11.

[41] Cfr. PASTOR, Juan Alfonso Santamaria, *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, cit., 290.

[42] Cfr. KELSEN, Hans, Teoria Pura do Direito, Tradução João Baptista Machado, Arménio Amado Editora, Coimbra, 1984, 57.

a partir da consideração sistemática será possível identificar soluções interpretativas e integrativas que de outro modo permaneceriam irremediavelmente desconsideradas. As normas ganham sentido para além do seu sentido gramatical quando resultam integradas em determinados contextos específicos[43]. Assim, ao nível interpretativo, a conceção sistemática do Direito significa a possibilidade de fazer derivar do sistema a solução interpretativa adequada à resolução do caso concreto. Como afirma WHILELM CANARIS[44], a ordenação sistemática do mundo jurídico assume um papel determinante ao nível da "obtenção do Direito", porquanto garante a possibilidade de recorrer ao argumento sistemático enquanto via especial de fundamentação das soluções normativas, as quais serão extraídas por derivação do próprio sistema. Significa isto que o significado de cada norma jurídica apenas se deixará apreender plenamente a partir da sua integração no sistema, pressupondo o desenvolvimento de uma atividade de interpretação que toma em consideração o conteúdo das restantes normas – isto é, uma interpretação sistemática[45]. Muito longe de se apresentar inócuo, o enquadramento normativo-sistemático desempenha, assim, um papel fundamental ao nível da aplicação normativa[46], podendo-se

[43] Os enunciados normativos poderão ser colocados entre si numa posição de subordinação, quando determinada norma se relacione com outras, mais vastas, que lhes fornecem o respetivo conteúdo; de coordenação, nos casos em que o sentido de diferentes enunciados normativos colocados entre si numa posição de paridade apenas se deixa revelar a partir da respetiva interligação; e de analogia, na hipótese do sentido de determinado enunciado normativo apenas se deixar revelar por referência a outras soluções normativas aplicáveis a casos semelhantes. Cfr. CORDEIRO, António Menezes, Da sistematização das leis..., cit. 17.

[44] Cfr. CANARIS, Claus Whilelm, Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito, introdução e tradução de A. Menezes Cordeiro, Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 1989, 159. A simples consideração do posicionamento de um enunciado normativo no sistema – isto é, a sua inclusão num determinado diploma, secção, sequência de artigos –, permitirá a extração de relevantes argumentos interpretativos. Trata-se, aqui, de recorrer ao sistema externo como método de obtenção de soluções interpretativas, o qual, pese embora as respetivas fragilidades – decorrentes de frequentes erros ao nível da arrumação do material jurídico – não será desprovido de valor, na medida em que, tendencialmente, constitui um reflexo do sistema interno – isto é, o posicionamento dos enunciados jurídicos tende a constituir uma extrapolação realizada a partir de uma argumentação extraída a partir do sistema interno. Assim, se a interpretação a partir do sistema externo pode ser concebida como um prolongamento da interpretação gramatical; a interpretação assente no sistema interno poderá ser assumida como o prolongamento da interpretação teleológica, garantindo a transição da "ratio legis" à "ratio iuris".

[45] Para além desta dimensão, MENEZES CORDEIRO assinala que a conceção sistemática convoca para o sistema: (i) uma dimensão linguística; e (ii) uma dimensão prescritiva. Por um lado, as normas jurídicas são reveladas a partir da interpretação de enunciados normativos, os quais assentam num código comunicativo específico. Assim, os sentidos que deles se extraem – portanto, as normas jurídicas – poderão resultar condicionados pela inserção sistemática dos enunciados normativos, seja porque assentem na utilização de vocábulos plurissignificativos, impondo-se o esclarecimento do seu sentido a partir do respetivo contexto no qual se encontrem inseridos, seja por constituírem enunciados cujo sentido apenas poderá ser descoberto a partir da sequência textual em que emergem. Em tais situações, embora não se exija que o aplicador normativo transcenda o nível gramatical da interpretação, o esclarecimento do sentido normativo pressupõe a consideração do seu enquadramento sistemático (pense-se, a título de exemplo, no conceito de prédio e na necessidade de consideração do contexto sistemático em que o mesmo se encontra inserido, variando o seu sentido quando o mesmo seja utilizado no âmbito civil ou no âmbito tributário). Por outro lado, a sistematização poderá assumir uma importância prescritiva direta, no sentido em que da simples ordenação da matéria normativa de um modo específico resultem imperativos jurídicos determinantes, capazes de condicionar a composição e o desenvolvimento de todo o sistema (pense-se, a título de exemplo, na opção por conferir primazia organizativa à matéria da organização económica ou à matéria dos direitos fundamentais e nas repercussões que daí poderão resultar para a enformação de todo o edifício normativo). Cfr. CORDEIRO, António Menezes, Da sistematização das leis..., cit., 16-18.

[46] Cfr. NEVES, António Castanheira, A Unidade..., cit., 114.

afirmar que na resolução de um qualquer problema que se lhe coloque, todo o Direito será "chamado a depor"[47]. A simples aplicação de uma qualquer disposição normativa não poderá ter lugar sem que se considere o cosmos normativo vigente no qual a mesma recebe enquadramento[48], o que permitirá afirmar que, em última análise, "a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação"[49].

A compreensão da realidade jurídica através da ideia de sistema reflete-se também ao nível da integração de lacunas. Neste domínio, o sistema desempenha, aliás, um papel duplamente relevante. Num primeiro momento, será a partir dele que serão identificadas as carências normativas que reclamam uma atividade integradora por parte do aplicador normativo – isto é, a identificação de uma lacuna pressupõe a individualização de uma pretensão regulatória para o caso omisso, sendo que tal pretensão mais não será do que a tradução das exigências impostas pelo sistema para a disciplina da situação factual em questão. Num segundo momento, será a partir dele que se encontrará a solução normativa tendente a suprir a carência identificada. Será assim, desde logo, por evidência, nos casos em que a tarefa integradora se deva orientar pelo "espírito do sistema", mediante o recurso à "norma que o próprio intérprete criaria, se houvesse de legislar dentro do espírito do sistema"[50]. Mas também o será na hipótese de recurso ao caso análogo como via de superação da lacuna, uma vez que tal solução mais não traduz do que uma procura, dentro do sistema, de uma solução normativa que forneça a disciplina jurídica de uma hipótese factual que cumpra os pressupostos de semelhança exigidos para que a integração analógica possa ter lugar. Ou seja, se num primeiro momento o sistema permite identificar o problema, num segundo momento permite resolvê-lo.

Em terceiro lugar, as normas jurídicas não garantem por si mesmas a sua operatividade e a eficácia, antes dependendo da sua integração num sistema que seja dotado de uma organização que se revele capaz de assegurar a sua aplicação e de sancionar o respetivo incumprimento. A estrutura e o funcionamento desta organização são asseguradas por normas jurídicas integradas no sistema, as quais, não se limitando a regular as consequências associadas ao incumprimento das normas jurídicas, instituem um corpo de órgãos de diferente natureza aos quais são atribuídas faculdades tendentes a prevenir e reprimir os desvios aos padrões de comportamento normativamente fixados[51].

---

[47] Cfr. CORDEIRO, António Menezes, Introdução..., cit., CXI.

[48] Cfr. OTERO, Paulo, Legalidade e Administração Pública, cit., 213-214.

[49] Cfr. OTERO, Paulo, Legalidade e Administração Pública, cit., 214.

[50] Cfr. n.º 3 do artigo 10.º do CC.

[51] Através de sanções e ameaças de sanções, o sistema jurídico mantém dentro de limites restritos as condutas divergentes e repõe, na medida do que for possível, a situação de normalidade perturbada por uma conduta divergente. Apesar disso, a disponibilidade de um procedimento coercivo juridicamente institucionalizado não significa que em todos os casos em que se deva aplicar uma norma jurídica exista uma coação efetiva. Na maioria dos casos será suficiente, para que a ordem jurídica possa funcionar como esquema geral de conduta, a obediência voluntária às normas ou, pelo menos, a ameaça de sanção: ou seja, a simples possibilidade de execução. Cfr. ZIPPELIUS, Reinhold, Teoria Geral do Estado, cit., 29, 62.

Torna-se, assim, manifesto que a efetividade das normas jurídicas – isto é, o seu efetivo cumprimento – se encontra, em larga medida, dependente da respetiva integração sistemática.

Para além das dimensões enunciadas – e sem prejuízo de outras que poderiam aqui ser convocadas –, a compreensão sistémica do mundo jurídico, para além de fornecer o adequado enquadramento compreensivo das relações internormativas, fornece, ainda, o necessário enquadramento das relações intersistemáticas. A perceção do Direito como um sistema conduz à evidenciação tanto da lógica na qual assenta a articulação dos seus elementos constitutivos, quanto da dinâmica resultante da sua inserção num determinado ambiente social com o qual se relaciona[52]. O caráter sistémico da realidade jurídica, ao mesmo tempo que – como veremos no ponto seguinte – favorece a certeza do Direito e a calculabilidade da sua aplicação, permitirá a sua "flexibilização", em benefício da respetiva adaptação a novas condições sociais. Como se terá oportunidade de observar, também este será um aspeto determinante em matéria de impostos, face ao específico modo como estes – individualmente e no seu conjunto – comunicam com as realidades que se colocam para lá das fronteiras do mundo jurídico.

Permite, ainda, conferir um adequado enquadramento compreensivo às relações que se estabelecem entre um sistema jurídico que se tome por referência e outros sistemas jurídicos com os quais o mesmo se relacione, como teremos oportunidade de explicar adiante.

2.1.4. A condição axiologicamente sistémica do Direito

As normas jurídicas são produzidas e sistematizadas entre si por referência a determinados valores jurídicos que se pretendem ver preservados ou promovidos e a determinadas finalidades que se pretendem ver prosseguidas[53]. A condição sistémica do agregado normativo assim produzido constitui um pressuposto necessário à concretização de tais valores e finalidades[54]. Com efeito, independentemente do concreto conjunto de valores jurídicos que sejam incorporados em cada Direito positivo histórica e territorialmente delimitado, a ideia de sistema nunca poderá resultar dispensada

[52] Cfr. CHEVALLIER, Jacques, *L'Ordre Juridique*, cit., 10.

[53] No contexto de um sistema democraticamente enformado, a seleção desses valores encontra-se intimamente relacionada com o exercício do princípio da soberania popular e com a titularidade concentrada do poder inicial de normação – isto é, o poder constituinte originário, através do qual ganha corpo o primeiro impulso jurídico de qualquer sistema jurídico, dotando-o de um corpo normativo fundamental (constitucional) no qual são vertidas as traves mestras a partir das quais o mesmo se estrutura e a partir do qual derivam, consequencialmente, as demais soluções normativas. Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 268.

[54] Neste contexto, WHILELM CANARIS salienta que, ao nível da defesa da unidade valorativa e adequação interna do Direito, o sistema desempenha um duplo papel: (i) conservador, censurando soluções que se revelem contrárias ao sistema e assim prevenindo a contradição de valores; (ii) dinamizador, desenvolvimento de soluções normativas a partir do sistema – considerando o peso interior dos seus princípios constitutivos –, como forma de suprir as suas insuficiências normativas – lacunas. Cfr. CANARIS, Claus Whilelm, Pensamento sistemático..., cit., 172-173.

face à constância das exigências fundamentais de segurança e igualdade nas quais radica a própria ideia de Direito. Assim, a ideia segundo a qual – tendo por referência o conjunto de valores juridicamente protegidos – deva o Direito tratar o igual de forma igual e o diferente de modo diferente, em função da medida dessa diferença, pressupõe a exclusão do arbítrio, em termos tais que as normas que encerrem um tratamento diferenciado, sem um fundamento material ou razoável que o justifique, expressarão uma contradição valorativa que deverá ser recusada. Esta apreciação apenas poderá ser levada a efeito no contexto de uma conceção sistémica do mundo jurídico, uma vez que será o sistema a fornecer o perímetro de valores e normas jurídicas relevantes para que o juízo de comparabilidade – inerente ao exame de igualdade – possa ter lugar.

A existência de valorações diversas para a mesma conduta abstratamente considerada determinará a emergência de desigualdades, constituindo a coerência do sistema jurídico uma via para evitar contradições ao nível do fundamento axiológico de validade das normas. Exige-se, assim, uma pauta valorativa que vincule todo o sistema, de modo a que o que seja válido para um *sector* do mesmo não possa ser inválido para outro[55]. Neste contexto, o princípio da igualdade – enquanto proibição do arbítrio e instrumento garantidor da coerência do sistema jurídico-normativo – assume uma posição de centralidade no mundo jurídico, imputando-lhe uma lógica sistemática cuja operatividade se estende aos seus mais diversos segmentos. Por sua vez, os destinatários das normas jurídicas devem – com razoabilidade – poder contar com os seus efeitos, em termos de poderem programar as suas atuações tendo em consideração as consequências que estas e aquelas podem acarretar, sob pena de resultarem violados os valores da confiança e segurança jurídica. Tal propósito apenas poderá ser conseguido quando exista transparência, clareza e determinabilidade na aplicação normativa, o que vale por dizer que se torna indispensável encontrar um fundamento comum para todas as normas jurídicas, sob pena de se registar uma situação de arbítrio, com inerentes dificuldades ao nível da interpretação e da integração de lacunas[56].

2.2. Algumas abordagens sobre o conceito de sistema jurídico

Embora a receção da ideia de sistema no mundo do Direito tenda a ser, em si mesma, consensual, será possível identificar divergências fundamentais quando considerado o modo como essa receção é percecionada pelas diferentes correntes do pensamento jurídico que se debruçaram sobre o tema. Não há uma única visão ou versão verdadeira do sistema jurídico, mas uma pluralidade

[55] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 267.

[56] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 263-264.

de teorias esclarecedoras de um ou outro aspeto desta ideia ou família de ideias[57]. Não pretendemos aqui proceder a uma análise exaustiva das correntes que se tenham debruçado sobre o Direito enquanto sistema, mas apenas recolher alguns dos principais e mais relevantes contributos para a compreensão da realidade jurídica numa perspetiva sistemática, a fim de, a partir deles, extrair os elementos necessários à sustentação de uma significação adequada aos presentes propósitos investigatórios. Sem prejuízo de outras classificações ou propostas de organização, trataremos de distinguir o contributo fornecido pelas seguintes abordagens: (1) o normativismo; (2) o institucionalismo; (3) o realismo; e (4) a teoria geral dos sistemas. Debrucemo-nos brevemente sobre as mesmas e suas principais manifestações.

2.2.1. O contributo do normativismo

As conceções normativistas sobre o conceito de sistema jurídico partem das seguintes ideias essenciais: (*i*) o sistema jurídico será um corpo de normas e a norma jurídica deverá ser perspetivada como uma prescrição emanada por um órgão jurídico validamente autorizado; (*ii*) a composição plural do sistema (totalidade) decorre do facto de as normas não existirem isoladamente, mas sempre integradas num complexo de normas que mantêm entre si relações específicas; (*iii*) não pode existir um sistema composto por uma única norma[58].

Embora os seus traços genéticos tenham começado a ser delineados em momento anterior, é com a construção científica proposta por HANS KELSEN[59] na sua "Teoria Pura do Direito" que o normativismo recebe o seu mais significativo impulso. Na sua proposta, o autor parte do postulado segundo o qual o estudo do Direito excluirá a consideração de quaisquer componentes extrajurídicas, pelo que o objeto da Ciência jurídica será exclusivamente composto pelas normas jurídicas, dele se excluindo outras realidades, tais como factos ou valores sociais[60]. De acordo com esta corrente do pensamento, um sistema jurídico corresponderá a um conjunto de normas jurídicas unificadas por uma norma fundamental que garante a sua validade – uma norma não escrita, que constituirá um pressuposto hipotético-transcendental e à qual poderão ser reconduzidas todas as normas que

[57] Cfr. MACCORMICK, Neil, Retórica y Estado de Derecho, Una teoría del razonamiento jurídico, Palestra Editores, Lima, 2017, 34.

[58] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 226-227.

[59] Cfr. KELSEN, Hans, Teoria Pura do Direito, 6.ª Edição, tradução de João Batista Machado, Arménio Amado Editora, Coimbra, 1984.

[60] O facto de se partir de um postulado de separação entre Direito e Moral não impedirá a formulação de juízos morais sobre o conteúdo das normas jurídicas. Significará, tão-somente, que a validade dos sistemas jurídicos positivos independe da sua conformidade moral: os sistemas jurídicos e os sistemas morais não derivam da mesma norma fundamental. KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 53.

integram um dado sistema jurídico[61]. A partir dela será possível unificar o sistema jurídico, conferindo-lhe uma identidade e limites identificáveis. Um sistema, mais do que um conjunto, significa neste contexto um conjunto ordenado de normas (estritamente jurídicas), unificadas por uma norma comum a todas que, não obstante lhes não fixar diretivas materiais respeitantes ao conteúdo, constitui e fixa o seu fundamento último de validade: (*i*) fundamento, porque todas elas se deverão a ela reconduzir em termos de ideia de Direito; e (*ii*) fundamento último, porque cada norma contém o seu fundamento imediato de validade na norma que lhe é imediatamente superior e que regula a sua produção e conteúdo[62]. Na perspetiva do autor, a norma fundamental não terá outro conteúdo para além da atribuição de poder a uma autoridade legislativa e da definição das condições para a criação das normas do sistema que nela se funda[63], por aqui resultando que qualquer conteúdo poderá ser Direito (e, portanto, incorporado numa norma jurídica) e que cabe ao Direito disciplinar a sua própria criação e aplicação. Esta capacidade de o sistema se auto-organizar e autodisciplinar será operada de forma linear e hierárquica, mediante sucessivas habilitações das normas inferiores pelas normas superiores[64], formando-se uma pirâmide escalonada de normas[65].

Existindo normas superiores e normas inferiores, as segundas encontram o seu fundamento nas primeiras. Assim, e partindo da identificação do sistema jurídico com a coletividade personificada na figura do Estado[66], subindo na pirâmide em busca das suas normas superiores, acabaremos por identificar as normas constitucionais. Estas, finalmente, serão reconduzidas – em termos autorizativos – à supramencionada norma fundamental, uma norma que, apesar de não ser expressa, é pressuposta, configurando um transcendente lógico capaz de, em última análise, fundamentar toda e qualquer norma que pertença a esse sistema jurídico. Neste contexto, o sistema jurídico constitui uma unidade pelo fato de que, direta ou indiretamente, todas as fontes do sistema podem ser reconduzidas

---

[61] Cfr. KELSEN, Hans, Teoria pura do Direito, cit., 37. Numa fase posterior do seu pensamento, a posição do autor terá, no entanto, evoluído, deixando de a conceber como hipotética transcendental, para passar a qualificar a norma fundamental como uma "mera ficção de carácter empírico-pragmático". Cfr. REALE, Miguel, Teoria Tridimensional do Direito, Teoria da Justiça, Fontes e Modelos do Direito, Imprensa Nacional-Casa da Moeda, Lisboa, 2003, 288.

[62] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 231.

[63] Neste ponto, HANS KELSEN assume a unidade do sistema numa perspetiva dinâmica, segundo a qual a norma fundamental se limita a habilitar a autoridade suprema do sistema a criar normas jurídicas, de onde será possível extrair que entre as normas existirá uma relação meramente formal (recusando, portanto, concebe-la numa perspetiva estática, segundo a qual a norma fundamental não determinaria apenas a validade, mas também o conteúdo das normas derivadas, pelo que as normas inferiores derivariam das normas superiores em virtude de um procedimento dedutivo, e todas elas poderiam, no limite, reconduzir-se conteudisticamente à norma fundamental). Cfr. KELSEN, Hans, Teoría Pura do Direito, cit., 269-271.

[64] Cfr. KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 52.

[65] Embora do ponto de vista da respetiva estrutura o sistema que se acaba de descrever assuma contornos piramidais, do ponto de vista da sua justificação jurídica tenderá a assumir contornos de circularidade, na exata medida em que se assume que o Direito regula a sua própria produção, o que permite justificar o Direito sem se sair dentro dele. Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 229-230

[66] Cfr. KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 51-52.

a uma única norma[67]; as normas serão válidas (isto é, pertencem ao sistema) quando produzidas por um órgão credenciado pelo sistema em conformidade com o procedimento previsto para o efeito[68].

Concebido nos termos descritos, o sistema jurídico poderá ser sintetizado a partir das seguintes características: é disciplinado pela Constituição, a qual, constituindo uma norma sobre a normação, disciplina a produção, vigência e validade de todas as outras normas do sistema; assenta numa construção escalonada, nos termos da qual as normas superiores constituem o fundamento de validade das normas que em relação a elas se encontrem numa posição de infraordenação; pressupõe um esquema voluntário, uma vez que todas as normas que integram o sistema constituirão um produto de vontade; e desenvolve-se como um esquema autorizativo, porquanto as normas do sistema refletem a vontade de um órgão autorizante que admita que outro estabeleça determinado comportamento como jurídico[69]. Trata-se, em termos breves, da configuração do *sistema jurídico como uma realidade composta, agregadora de uma infinidade de elementos normativos encabeçados por um elemento unificador que se assume como fundamental*[70].

O normativismo kelseniano, brevemente caraterizado nos parágrafos precedentes, acabou por sofrer diferentes reconstruções e derivações. Outros autores, trabalhando sobre ele, procuraram reconstruí-lo, desenvolvendo novos caminhos na compreensão da realidade jurídica[71].

---

[67] Cfr. BOBBIO, Norberto, Teoria do Ordenamento Jurídico, cit., 41.

[68] "Todas as normas cuja validade pode ser reconduzida a uma e mesma norma fundamental formam um sistema de normas, uma ordem normativa. A norma fundamental é a fonte comum da validade de todas as normas pertencentes a uma e mesma ordem normativa, o seu fundamento de validade comum. O facto de uma norma pertencer a uma determinada ordem normativa baseia-se na circunstância de o seu último fundamento de validade ser a norma fundamental dessa ordem. É a norma fundamental (transcendental) que constitui a unidade de uma pluralidade de normas enquanto representa o fundamento da validade de todas as normas pertencentes a essa ordem normativa". Cfr. KELSEN, Hans, Teoria Pura do Direito, cit., 269.

[69] Para uma enunciação das referidas características, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 228.

[70] No que respeita ao problema da convivência de diferentes sistemas jurídicos e da necessidade de os articular, o pensamento kelseniano carateriza-se por uma posição monista. Assim, o facto de dois sistemas jurídicos se apresentarem como simultaneamente válidos resultará do facto de – longe de serem distintos – manterem uma relação de inclusão, por via de uma habilitação por parte do sistema superior em relação aos órgãos do sistema inferior, de modo a que seja o superior a fundamentar a sua validade, excluindo-se a possibilidade de existência de antinomias entre os mesmos. Podem ser estabelecidas relações de independência (eventualmente de indiferença) ou de integração entre diferentes sistemas jurídicos; sendo, contudo, de recursar o estabelecimento de relações de coordenação ou cooperação. Sintetizando o pensamento kelseniano a este respeito, cfr. KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 53-54; e MORAIS, Carlos Blanco de, As Leis Reforçadas, cit., 173.

[71] A este respeito, será possível vislumbrar uma cisão fundamental entre duas abordagens normativistas de caráter positivista: (i) o positivismo normativo exclusivo, afirmado por autores como JOSEPH RAZ ou EUGENIO BULYGIN, assente na premissa fundamental de que a validade do sistema jurídico assentará em elementos de ordem fática, pelo que a existência e o conteúdo das normas jurídicas podem ser descritos sem recurso à moral e sem que a sua validade resulte sujeita a quaisquer crivos daquela ordem; e (ii) o positivismo normativo inclusivo, suportado por autores como NORBERTO BOBBIO e HERBERT HART (este, numa fase posterior do seu pensamento), segundo o qual a validade das normas jurídicas pode não assentar exclusivamente em elementos de ordem fática, mas incorporar também valores de ordem moral, no pressuposto de que a norma superior de reconhecimento venha a determinar que a moral (ou algumas das suas dimensões valorativas) constituem condição de validade das normas jurídicas – ou seja, os valores morais podem constituir parâmetro de validade das normas jurídicas desde que sejam juridificados, mediante a sua incorporação na Constituição. Propondo a referida distinção e aludindo aos referidos posicionamentos, cfr. MORAIS, Carlos Blanco de, Curso de Direito Constitucional, Tomo I, cit., 2.ª Edição, Coimbra Editora, 2007, 157-62.

Não trataremos aqui de desenvolver as diferentes abordagens de base normativista desenvolvidas a partir da proposta kelseniana, tarefa que se afastaria, em larga medida, dos presentes propósitos investigatórios. Não deixaremos, contudo, de convocar nesta sede (pelo impacto que representou no âmbito das referidas construções, mas, sobretudo, pelos importantes instrumentos que fornece para a compreensão do Direito numa perspetiva sistemática), a abordagem proposta por HERBERT HART[72]. Embora corporize uma construção de base normativista, o posicionamento do referido autor diverge – entre outros aspetos – do pensamento kelseniano, porquanto, mais do que acentuar a importância das normas jurídicas, o autor dirige a sua atenção ao sistema jurídico em si mesmo considerado, concentrando-se nas relações específicas existentes entre os seus elementos[73]. Neste contexto, apresenta o sistema jurídico como uma "entidade de características bifrontes" assente numa base normativa composta por normas primárias e normas secundárias[74].

O núcleo duro do sistema jurídico será integrado pela conjunção das referidas normas, pelo que não poderá ser qualificado enquanto tal um qualquer esquema organizatório no qual aquelas faltem. Assim, o ponto de partida para a compreensão desta corrente do pensamento jurídico passará pela compreensão da distinção entre: (*i*) regras primárias, as que se reportam a condutas, versando portanto sobre atos materiais e corporizando comandos que impõe deveres, exigindo que se faça ou se abstenha de fazer algo; e (*ii*) regras secundárias, as que versam sobre outras normas, atribuindo poderes e disciplinando a criação, modificação ou extinção de outras normas[75]. Por sua vez, dentro da categoria das normas secundárias será possível identificar três subcategorias: (*a*) regras de reconhecimento, as quais têm por objetivo a identificação das demais regras, constituindo o acervo de critérios aptos à identificação das normas jurídicas válidas; (*b*) regras de alteração, as quais atribuem competência para a transformação do sistema, isto é, conferem poder e fixam os procedimentos para a introdução, modificação ou supressão das demais normas do sistema jurídico; e (*c*) regras de julgamento, isto é, normas que conferem poder para proferir decisões dotadas de autoridade, concedendo a certos indivíduos ou órgãos o poder para determinarem se uma regra terá sido infligida por outra[76]. O exercício de categorização normativa que se acaba de enunciar constituirá, para a corrente de pensamento em análise, um instrumento fundamental de captação das relações

[72] Cfr. HART, Herbert L. A., O conceito de direito, 2.ª Edição, Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 1994, 101 e seguintes.

[73] Cfr. KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 54-55

[74] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 232.

[75] Cfr. HART, Herbert L. A., O conceito de direito, cit., 89-92, 128.

[76] Cfr. HART, Herbert L. A., O conceito de direito, cit., 103-109. Ainda sobre as referidas subcategorias, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 233; MORAIS, Carlos Blanco de, As Leis Reforçadas, cit., 174; KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 55-56

específicas que se estabelecem entre os elementos normativos constitutivos do sistema jurídico[77]. Em especial, as regras secundárias – nas suas diferentes modalidades – cumprirão o objetivo de suprir as dificuldades associadas à "incerteza", "estaticidade" e "ineficácia" das regras primárias, porquanto permitem, respetivamente, identificar as regras que integram o sistema (regras de reconhecimento), introduzir novas regras no sistema (regras de alteração) e dotar a aplicação normativa de autoridade (normas de julgamento)[78].

No que respeita ao problema da articulação entre o sistema jurídico e os sistemas de base extrajurídica – concretamente com o sistema Moral –, HERBERT HART[79], embora rejeite a posição jusnaturalista segundo a qual a validade das normas jurídicas dependerá da sua conformidade perante certos princípios morais, divergirá do pensamento kelseniano no sentido supramencionado de que qualquer conteúdo poderá constituir Direito. Assumindo uma posição menos rígida, o autor alude a dois tipos de relações próximas entre os referidos sistemas. Por um lado, uma relação, designada por "necessidade natural", entre a atribuição às normas legais de determinado conteúdo mínimo e a realização do projeto mínimo de conservação que os homens formam ao associarem-se. Tratar-se-ia de uma exigência de "conteúdo mínimo de Direito natural", que não constituirá uma exigência inerente à própria definição de sistema jurídico, mas uma condição do seu eficaz funcionamento. Por outro lado, uma relação de natureza auxiliar (portanto, não necessária) entre o Direito e a Moral, assente sobre a ideia de que a estabilidade de um sistema jurídico não se funda exclusivamente numa estrita obediência das regras por parte dos cidadãos, mas pressupõe também a sua aceitação voluntária. Tal aceitação dependeria, em grande medida, do grau de conformidade que se registe entre os conteúdos das normas jurídicas e morais. Esta conformidade não constituirá, de todo o modo, um pressuposto necessário – portanto inultrapassável – para a existência de um sistema jurídico, mas uma mera conveniência associada ao desenvolvimento de um "bom sistema jurídico", capaz de gozar de uma ampla adesão junto dos cidadãos e de níveis de satisfatórios de estabilidade[80].

---

[77] Cfr. KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 54-55

[78] Cfr. HART, Herbert L. A., O conceito de direito, cit., 103-109. Também neste sentido, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 234; e KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 56-57. As referidas normas, para além da função estrutural, no que respeita à fundação de um esquema organizatório, desempenham também um importante papel de concetualização, porquanto permitem identificar uma série de conceitos jurídicos relevantes, como será nomeadamente o caso dos conceitos de ato legislativo, órgão legiferante, revogação, caducidade, sentença e tribunal. Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 234-235.

[79] Cfr. HART, Herbert, O conceito de Direito, cit., 209-210, 218-220. Ainda sobre o posicionamento do autor, cfr. KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 57-58.

[80] Quanto ao problema da articulação entre diferentes sistemas jurídicos, o posicionamento de HERBERT HART poderá ser sintetizado nos seguintes termos: (*i*) quanto às relações entre o Direito estadual e o Direito internacional, a pretensão de fundar a validade de um sistema jurídico num outro sistema jurídico não se bastará com a redução de ambos à unidade, exigindo-se que as jurisdições ou outros órgãos do Estado pertencentes a tal sistema jurídico

2.2.2. O contributo do institucionalismo

O institucionalismo jurídico constitui uma resposta doutrinalmente desenvolvida à conceção normativista positivista do Direito que teve em SANTI ROMANO um dos principais impulsionadores e que, assentando numa subalternização da dimensão da produção normativa, procurou concebê-lo de modo interativo com a respetiva realidade social envolvente: como uma "instituição"[81]. Admitindo que o Direito não pertence à esfera individual de cada um e que não existem sociedades nas quais o fenómeno jurídico não se manifeste[82], parte-se para a formação de um conceito de Direito de base social e ordenada, assente numa equiparação do ordenamento jurídico a uma instituição e da equivalência desta última a uma forma social organizada. A noção de ordenamento jurídico convoca, assim, uma realidade complexa, na qual elementos políticos, axiológicos, sociais e organizatórios constituem a base sobre a qual as normas aparecem e operam, garantindo uma visão omnicompreensiva do fenómeno jurídico[83]. De acordo com a teoria institucionalista, o Direito será objeto de criação espontânea no contexto das relações sociais, pelo que o legislador não será o seu criador originário, limitando-se, assim, a suplementar ou alterar uma realidade preexistente[84]. Antes de ser norma, o Direito seria a organização de um corpo social valorado, sendo a interação destas últimas realidades a conferir natureza jurídica à normação[85]. Neste sentido, a sociedade – a qual constitui uma unidade concreta e diferenciada dos indivíduos que a integram – e o Direito predicar-se-iam reciprocamente, constituindo o ordenamento jurídico o produto da sua conjunção[86].

No contexto do institucionalismo de SANTI ROMANO, são três os elementos constitutivos do conceito de Direito: (*i*) a sociedade – uma pluralidade de indivíduos reunidos em comunidade de onde o Direito extrai, em última análise, a sua razão de ser; (*ii*) a ordem – enquanto fim ao qual tende o

---

reconheçam a regra que formula tal pretensão e a considerem como um motivo para reconhecer regras jurídicas que esta pretende servir de fundamento de validade; (*ii*) quanto às relações entre sistemas jurídicos estatais, a aplicação de uma norma estrangeira por uma jurisdição nacional não conduz à redução de ambos os sistemas à unidade, ainda que tal aplicação suponha, em certa medida, o reconhecimento da norma estrangeira, uma vez que em tal caso o reconhecimento terá caráter derivado, no sentido de que as razões sobre as quais o mesmo se funda – pelo menos parcialmente – consistem no facto de que tais regras são, ou serão, reconhecidas pelas jurisdições do país estrangeiro. Sobre a questão, cfr. HART, Herbert L. A., O conceito de direito, cit., 104 e seguintes. Ainda quanto a este aspeto, cfr. KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 58.

[81] Cfr. TORRE, Massimo la, *Teorias Institucionalistas del Derecho (esbozo de una voz de enciclopedia)*, in Derechos y Libertades, número 14, Época II, Enero, 2006, 104; BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit. 19; PASTOR, Juan Afonso Santamaria, *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, cit., 291; ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit. 235-236; KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 99; MORAIS, Carlos Blanco de, As Leis Reforçadas, cit., 170.

[82] Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 19.

[83] Cfr. PASTOR, Juan Afonso Santamaria, *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, cit., 291.

[84] Cfr. TORRE, Massimo la, *Teorias Institucionalistas del Derecho*, cit., 104-105.

[85] Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 24; e MORAIS, Carlos Blanco de, As Leis Reforçadas, cit., 171.

[86] Cfr. MORAIS, Carlos Blanco de, As Leis Reforçadas, cit., 171.

Direito, o que permite excluir do conceito todos os elementos que impliquem o puro e simples arbítrio ou a força material, portanto, não ordenada, uma vez que toda a manifestação social, pelo simples facto de o ser, está ordenada pelo menos em relação aos associados; e (*iii*) organização – o meio para alcançar a ordem pretendida, o que pressupõe que o grupo social em questão crie a sua própria organização, munindo-se de um aparato organizatório que se apresente tendencialmente permanente e emergindo como uma ordem social organizada[87]. Sendo necessários, a sociedade e a ordem não seriam suficientes e apenas a componente da organização garantiria a emergência do Direito – neste contexto, um grupo social não organizado converte-se num grupo social organizado (isto é, ocorre a sua "institucionalização") quando passa a criar a sua própria organização e através dela se converte num ordenamento jurídico[88].

Uma vez que se encontrem reunidos os referidos pressupostos e, portanto, concluído o "processo de institucionalização", passa a ser possível sustentar que todo o ordenamento jurídico será uma instituição e toda a instituição será um ordenamento jurídico: um ordenamento constituirá uma instituição face à componente social e estável que encerra; e uma instituição constituirá um ordenamento porquanto exige um acervo de normas que a discipline[89]. Constitui-se, desta forma, uma equação necessária e absoluta entre os conceitos[90]. Concebendo o Direito como um fenómeno social e considerando o fenómeno organizatório como o substrato fundamental para distinguir uma sociedade de caráter jurídico de uma sociedade sem essa caraterística, a conceção institucionalista do Direito procurou romper com o círculo da teoria estadual do Direito, ampliando o horizonte da experiência jurídica para além das suas fronteiras[91]. O Estado não esgotaria o conceito de "ordenamento jurídico", podendo o mesmo ser alargado a outras formas organizatórias, avançando-se, assim, para uma conceção pluralista dos ordenamentos jurídicos, nos termos da qual se admitirá a convivência de vários sistemas de normas, reciprocamente integrados entre si num mesmo âmbito territorial[92].

Embora tenha assumido a pretensão de substituir a teoria normativista na compreensão e explicação do fenómeno jurídico, a proposta institucionalista acabou por se revelar insuficiente, em grande medida, pela desvalorização a que sujeitou a sua componente normativa. Ao institucionalismo

---

[87] Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 19-20; TORRE, Massimo la, *Teorias Institucionalistas del Derecho*, cit., 106; PASTOR, Juan Afonso Santamaria, *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, cit., 291; ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 235-237; e MORAIS, Carlos Blanco de, As Leis Reforçadas, cit., 171.

[88] Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 20; e PASTOR, Juan Afonso Santamaria, *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, cit., 291

[89] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 238.

[90] Cfr. TORRE, Massimo la, *Teorias Institucionalistas del Derecho*, cit., 106.

[91] Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 21.

[92] Cfr. TORRE, Massimo la, *Teorias Institucionalistas del Derecho*, cit., 104 e 106; e MORAIS, Carlos Blanco de, As Leis Reforçadas, cit., 171.

deverão ser reconhecidos vários méritos. Desde logo, o de ter procurado superar a análise isolada do facto normativo, afirmando a necessidade de perceber como é que tais factos se articulam com outros, de natureza social, política e organizacional[93], deslocando a perspetiva de análise da norma para o ordenamento, realçando os problemas da formação, coordenação e integração dos sistemas normativos[94]. Ao mesmo tempo, ser-lhe-á reconhecida a virtude de ter procurado explicar o fenómeno jurídico para lá da sua dimensão estadual, em termos infra e supraestaduais. No entanto, como salienta SANTAMARIA PASTOR[95], enquanto modelo instrumental de conhecimento da realidade jurídica, da sua criação e aplicação, a proposta institucionalista é mais perturbadora do que outra coisa. A sua proposta acabou por se traduzir numa mescla de vários fatores distintos, dispostos de forma desordenada, sem que dela se consiga perceber, de modo preciso, o modo como cada componente contribui para a formação do sistema, revelando-se, afinal, uma proposta assistemática. Por outro lado, acaba por promover, através da teoria pluralista dos ordenamentos, uma equiordenação injustificada entre ordenamentos primários (como o Estadual) e ordenamentos derivados (como os regionais ou locais)[96].

A este respeito, revela-se também certeira a crítica que lhe é dirigida por NORBERTO BOBBIO[97], segundo o qual a teoria institucionalista não excluirá, antes pressuporá, a teoria normativa do Direito, não se vendo como possa a dimensão organizatória preceder a dimensão normativa. Segundo o autor, o processo de institucionalização exige três coisas: (i) que se determinem os fins próprios da instituição; (ii) que se estabeleçam os meios que se considerem necessários para atingir os fins; e (iii) que se distribuam as funções específicas dos indivíduos que compõem o grupo para que cada um colabore, através dos meios previstos, na consecução dos fins estabelecidos. Ora, a determinação dos fins, dos meios e das funções não pode ocorrer senão por intermédio de normas, pelo que o processo de institucionalização e o processo de produção normativa nunca poderão ser dissociados: onde exista um grupo organizado tem de haver um sistema de normas que dê vida à organização.

O propósito de ver superadas as insuficiências da proposta institucionalista foi procurado por alguns autores na recuperação da preponderância da noção de norma tradicionalmente associada às posições normativistas, avançando-se, assim, com uma solução de compromisso entre ambas as correntes, que acabou por merecer a qualificação de *neoinstitucionalismo*[98]. Neste contexto, merece

[93] Cfr. PASTOR, Juan Afonso Santamaria, *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, cit., 294.

[94] Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 25.

[95] Cfr. PASTOR, Juan Afonso Santamaria, *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, cit., 294.

[96] Cfr. MORAIS, Carlos Blanco de, Direito Constitucional, Tomo I, cit., 172.

[97] Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 24-25.

[98] Cfr. TORRE, Massimo la, Teorias Institucionalistas del Derecho..., cit., 108.

destaque a proposta de NEIL MARCCORMICK[99], o qual procurou apresentar o Direito como uma "ordem normativa institucionalizada" – à semelhança de outras realidades que merecerão a mesma qualificação, como será, nomeadamente, o caso do Direito internacional ou do Direito da União Europeia. A compreensão da sua proposta pressuporá a articulação de três dimensões fundamentais: normatividade, ordenação e institucionalidade.

A normatividade traduz uma pretensão de ordenação de comportamentos e uma ordem receberá tal qualificação quando traduza essa pretensão. No entanto, para que se possa falar de "ordem", exige-se que os padrões de comportamento que por ela são estabelecidos constituam uma totalidade racional e inteligível. Deverá ser dotada de qualidade sistemática, de modo a permitir que os seus destinatários sejam capazes de identificar e compreender os padrões estabelecidos e, assim, a eles ajustar o seu comportamento[100]. Cumpridas que estejam tais exigências poderemos falar em "ordem normativa". A sua formação não pressuporá, no entanto, a existência de normas explicitamente formuladas. Será bastante a presença de normas implícitas – conceções comuns sobre o que deve fazer-se nas situações recorrentes – que sejam largamente observadas e respeitadas, ainda que inexistam elementos de vigilância ou de imposição para além da pressão que provém de uma opinião normativa comum – mesmo que não universalmente expressada – entre os agentes em interação[101]. As ordens informais podem adquirir caráter formal quando passem a assentar em normas explicitamente formuladas, o que permitirá a sua transição para uma ordem normativa institucional. Para o efeito, exige-se a presença de entidades às quais se reconheça uma posição de autoridade, a qual consistirá na faculdade de decidir como aplicar normas de primeiro nível (implícitas ou explícitas) ou de estabelecer normas explícitas que clarifiquem ou modifiquem o que antes era implícito, mediante a articulação de dois elementos essenciais: "factos operativos", definindo o tipo de situações que podem ocorrer; e "consequência normativa", determinando, em tais situações, o que se deverá fazer, o que deverá ocorrer ou o que se deverá considerar[102]. O processo de institucionalização pressupõe o

[99] Cfr. MACCORMICK, Neil, *Instituciones del Derecho*, Marcial Pons, Madrid, 2011, 27, 30; e MACCORMICK, Neil, *Retórica y Estado de Derecho,* cit., 33. O propósito de assegurar uma conciliação entre o modelo institucionalista com o modelo positivista normativo resulta manifesto quando o autor admite a existência de uma norma básica ou consuetudinária – conforme a qual todas as pessoas que exercem uma função pública devem observar e dar sustento à constituição e às leis validamente criadas em conformidade com ela –, cujo cumprimento será essencial para a existência de um Estado constitucional no qual o Direito se possa desenvolver. A partir da referida norma, um vasto complexo de regras e princípios adquirem vigência dentro do território do Estado, determinando a situação jurídica de todas as pessoas sob a jurisdição do Estado e de todas as relações que se estabeleçam entre elas. Segundo o autor, a mesma lógica se estenderia às comunidades políticas dentro do Estado e às comunidades políticas que unem diversos estados sob a base de uma soberania dividida e compartilhada, como é o caso da União Europeia. Cfr. MACCORMICK, Neil, *Instituciones del Derecho*, cit., 83-84.

[100] Cfr. MACCORMICK, Neil, *Instituciones del Derecho*, cit., 27-30.

[101] Cfr. MACCORMICK, Neil, *Instituciones del Derecho*, cit., 35-38.

[102] Cfr. MACCORMICK, Neil, *Instituciones del Derecho*, cit., 43-44. Os vínculos estabelecidos entre os factos operativos e as respetivas consequências normativas assumem natureza normativa, guiando o juízo e a ação dos destinatários das normas. A específica configuração dos referidos vínculos poderá,

esclarecimento dos seguintes aspetos: (i) quais os indivíduos, e com que qualificações, são competentes para assumir funções decisórias; (ii) em que circunstâncias são capazes de exercer a sua competência; e (iii) quais as formalidades de tipo procedimental – se existirem – que têm de ser respeitadas para invocar o processo de decisão, para realizá-lo de modo imaculado e para chegar a uma conclusão[103].

Cumpridas estas exigências, podemos afirmar que a decisão institucional existe e o contexto em que é aplicável[104]. Quem pode dedicar-se ao trabalho de julgar de maneira regulada constitui coletivamente uma instituição decisória; o exercício apropriado do seu poder de acordo com os procedimentos adequados e outras condições exigidas produz decisões resolutivas válidas. São instituições decisórias que produzem juízos institucionais[105]. É neste contexto que o Direito poderá ser reconduzido ao género "ordem normativa" e, dentro dele, à espécie particular "ordem normativa institucionalizada"[106]. Neste contexto, emerge a importância do conceito de "factos institucionais". Segundo o autor, o mundo dos seres humanos não inclui apenas realidades e factos puramente físicos, mas também factos institucionais, os quais dependem da interpretação de objetos, eventos e ações singulares através da sua recondução a uma determinada referência normativa. O que faz com que os objetos ganhem significado no mundo do Direito será a sua interpretação e utilização à luz de normas jurídicas. Esta noção de factos institucionais relacionar-se-á intimamente com duas ideais essenciais: as instituições constituem um importante elemento do Direito (tais como o contrato, a propriedade ou o

---

no entanto, assumir uma geometria variável, sendo possível distinguir: (i) regras de aplicação absoluta, no contexto das quais à ocorrência do facto institucional corresponderá irremediavelmente a aplicação da consequência normativa prevista; (ii) regras de aplicação estrita, no contexto das quais a aplicação da consequência normativa prevista à ocorrência do respetivo facto institucional poderá ser prejudicada pela verificação ocasional de circunstancias relacionadas com os valores que por elas são protegidos e que seriam prejudicadas pela aplicação de tais consequências – isto é, segundo a letra da lei a regra deveria ser aplicada, segundo o espírito legislativo não o deveria; e (iii) regras de aplicação discricionária, no contexto das quais a decisão sobre a aplicação da consequência normativa prevista à ocorrência do respetivo facto institucional será acometida ao seu aplicador, mediante um juízo de ponderação dos concretos fatores decisórios pertinentes que se coloquem. Cfr. MACCORMICK, Neil, *Instituciones del Derecho*, cit., 45-46.

[103] Cfr. MACCORMICK, Neil, *Retórica y Estado de Derecho*, cit., 35.

[104] Uma vez concluída tal transição, surgem automaticamente dois problemas: (i) o problema da identidade, isto é, a possibilidade de determinar em qualquer momento se uma norma ou proposição normativa particular é pertinente e vinculante para os decisores, o que pressuporá (em conformidade com o pensamento hartiano) a existência de "critérios de reconhecimento", através das quais se torne possível distinguir entre as normas reconhecidas e as que não são reconhecidas como vinculantes para ser aplicadas pelos decisores; e (ii) o problema da mudança, o qual surge da necessidade que sentem os homens de adaptar as suas expectativas a um ambiente natural, tecnológico e social em mudança. Até certo ponto, as instituições decisórias podem assegurar este controlo, por exemplo, na medida em que incluam a necessidade de alteração e adaptação entre as razões aceites como pertinentes. Neste ponto, a alteração institucionaliza-se através de critérios que determinem: quais sujeitos são competentes para ter um papel na alteração das normas; quais as circunstâncias em que podem exercer essa competência; e que formalidades do tipo procedimental – se existirem – devem ser respeitadas para invocar o processo de criação de normas, para o realizar e para chegar a uma conclusão. A conclusão, neste caso, implica a promulgação de uma norma ou conjunto de normas dirigidas explicitamente a orientar as instituições decisórias e também a população cujas vidas são afetadas pelos decisores. Cfr. MACCORMICK, Neil, *Retórica y Estado de Derecho*, cit., 35-37.

[105] Cfr. MACCORMICK, Neil, *Retórica y Estado de Derecho*, cit., 35.

[106] Cfr. MACCORMICK, Neil, *Instituciones del Derecho*, cit., 30.

matrimónio): o Direito assume natureza institucional no sentido em que é administrado através de instituições, tais como os tribunais, os órgãos legiferantes, o ministério público ou as forças policiais[107].

Como teremos oportunidade de perceber, esta visão institucionalista revelar-se-á sobremaneira útil aquando do estudo do conceito de sistema aplicado aos impostos, considerando que o "sistema fiscal" – como veremos – pressuporá a existência de um aparato organizatório tendencialmente estável e permanente ("instituições") dotado de competências legiferantes, jurisdicionais e administrativas. A dimensão mais visível da projeção institucional do sistema fiscal corresponderá à existência de um conjunto órgãos e entidades especificamente vocacionadas para a aplicação das normas fiscais, reunidas sob o conceito de "administração tributária".

2.2.3. O contributo do realismo

O realismo jurídico constitui uma corrente do pensamento jurídico que se carateriza pela complexidade e heterogeneidade. Não existe um, mas vários realismos jurídicos, resultando a sua agregação numa mesma categoria do facto de comungarem de algumas características essenciais, de entre as quais se destaca uma convergência fundamental quanto ao entendimento segundo o qual a Ciência jurídica deverá dedicar-se ao estudo do Direito em ação ou vigente, dirigindo o seu foco de atenção à atividade desenvolvida pelos órgãos que exercem funções aplicadoras do Direito (poder judicial, legislativo ou executivo)[108]. O realismo procura conceber o fenómeno jurídico a partir da sua eficácia[109], subalternizando a análise da produção jurídica, tal como postulada pelas conceções normativistas[110]. Em termos sintéticos, poderá afirmar-se que os diferentes modelos do realismo jurídico, não obstante as respetivas divergências, constituem construções de base cética e empirista que convergem quanto aos seguintes aspetos: (*i*) propõem o estudo do Direito a partir de factos sociais (em alternativa aos enunciados normativos ou aos valores morais); (*ii*) concebem do Direito como um instrumento que pode ser reduzido ao uso da força; (*iii*) subalternizam a análise da produção normativa em virtude do papel central atribuído à sua aplicação; e (*iv*) acolhem a intenção de dotar a prática

[107] Cfr. MACCORMICK, Neil, *Instituciones del Derecho*, cit., 27-28.

[108] Para uma exposição e análise dos principais segmentos do movimento realista, cfr. VAQUERO, Álvaro Núñez, Teorias normativas da ciência e a dogmática jurídicas, Palestra Editores, Lima, 2017, 269 e seguintes, em especial, 342-355.

[109] NORBERTO BOBBIO descreve-o como uma corrente do pensamento jurídico que procura descobrir o momento constitutivo da experiencia jurídica, não tanto nos ideais de justiça em que se inspiram os homens ou no tratamento de ordenamentos jurídicos positivos, mas na realidade social em que o Direito é formado e se transforma e no comportamento dos homens que com a sua atuação fazem ou desfazem as regras de conduta que os governam. Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, 46.

[110] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 239.

jurídica de uma maior certeza, de modo a que seja possível conhecer antecipadamente as consequências jurídicas das ações individuais[111].

Uma das modalidades do realismo é comumente designada por "realismo escandinavo" e tem em ALF ROSS[112] um dos seus principais precursores. Limitaremos a nossa análise a esta modalidade do realismo jurídico, nos termos da qual o Direito emerge como um sistema composto por um conjunto de normas válidas, no sentido de normas vigentes – isto é, efetivamente aplicáveis[113]. Reagindo às conceções jusnaturalistas, o autor sustenta a necessidade de abandonar pressupostos metafísicos na determinação do Direito vigente, pelo que ALF ROSS[114] afirma o Direito como uma ordem experienciada e vivida como socialmente obrigatória. Convergindo em diversos momentos com as correntes normativistas e institucionalistas do pensamento jurídico[115], o autor propõe uma abordagem que pode ser sinteticamente caraterizada nos termos seguintes[116]: (*i*) um sistema de normas será "vigente" quando possa servir como esquema de interpretação para um conjunto correspondente de ações sociais, de maneira que se torne possível compreender este conjunto de ações como um todo coerente de significado e motivação, mais se exigindo que, dentro de certos limites, seja possível prevê-las; (*ii*) um sistema jurídico será concebido como um corpo de normas que determina as condições de acordo com as quais a coação pode ser exercida por autoridades administrativas e judiciais (aparato estadual) – assim, o Direito administra normas para o comportamento dos tribunais e não dos particulares; (*iii*) as normas serão válidas quando forem acatadas de modo reiterado e efetivo pelos aplicadores de Direito e se for sentido que são socialmente obrigatórias – efetividade em que se traduz a vigência do Direito deverá ser apurada por referência à atividade dos seus aplicadores[117].

---

[111] Cfr. VAQUERO, Álvaro Núñez, Teorias normativas da ciência e a dogmática jurídicas, cit., 273-274.

[112] Em Geral quanto à sua proposta, cfr. ROSS, Alf, *Sobre el Derecho y la Justicia,* Eudeba, Buenos Aires, 1997.

[113] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 239.

[114] Cfr. ROSS, Alf, *Sobre el Derecho y la Justicia*, cit., 41, 57 e 65.

[115] O realismo de ALF ROSS representa uma linha de compromisso entre o normativismo e o institucionalismo: se por um lado sustenta que o sistema jurídico reveste caráter institucional; por outro não deixa de destacar o papel que nele desenvolvem os centros de normação e as realidades normadas. Cfr. MORAIS, Carlos Blanco de, As Leis Reforçadas, cit., 173.

[116] Em geral, cfr. ROSS, Alf, *Sobre el Derecho y la Justicia*, cit., 18, 61-65.

[117] Segundo NORBERTO BOBBIO, ao realismo poderá ser apontado o mérito de ter impedido a cristalização da ciência jurídica numa dogmática sem força inovadora, conduzindo a uma revisão das fontes de Direito, no contexto da qual a crítica ao monopólio da lei permitiu uma revalorização das dimensões consuetudinária e jurisdicional. Ainda assim, esta revalorização deverá ser encarada com moderação: (i) quanto ao Direito consuetudinário, não se poderá ignorar que o costume não se torna válido pelo simples facto de o comportamento que se lhe associa ser constantemente repetido, exigindo-se também a convicção de que o mesmo será obrigatório, o que apenas poderá suceder quando exista uma norma jurídica válida no sistema que o preveja como obrigatório – exige-se que tal norma não seja apenas eficaz, mas também seja válida; (ii) quanto ao Direito de formação jurisdicional, importa considerar que a existência de um facto ou de uma série de factos dos quais o juiz extrai o conhecimento das aspirações jurídicas que se vão formando na sociedade não bastará para que se possa afirmar enquanto Direito, apenas podendo receber tal qualificação na medida em que lhe seja reconhecida pelo poder jurisdicional, no pressuposto de que o sistema jurídico em causa reconheça àquele a faculdade de criar Direito. Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 49-51.

Emerge, assim, uma visão do Direito como um sistema de normas cuja unidade pode ser encontrada no facto de – direta ou indiretamente – todas elas serem diretivas disciplinadoras do exercício da força pelas autoridades públicas[118]. Numa aproximação ao normativismo hartiano, sustenta o autor que o referido sistema será composto por normas de duas categorias: (*i*) normas de conduta, as quais prescrevem uma dada linha de ação (aqui configuradas como normas disciplinadoras da ação dos operadores jurídicos, portanto, as condições em que deverá ser ordenado o exercício da força); e (*ii*) normas de competência, as quais estabelecem um conjunto de autoridades públicas dotadas da faculdade de aprovar normas de conduta e de exercer a força em conformidade com elas, bem como os termos do exercício de tais competências[119]. Ao mesmo tempo, regista-se uma aproximação ao institucionalismo clássico, porquanto o ordenamento jurídico – constituindo a expressão de uma ordem social – emerge como uma realidade institucionalizada, composta por um aparato de autoridades públicas (com funções legislativas, jurisdicionais e administrativas) cuja função é ordenar e levar a cabo o exercício da força em casos específicos.

Esta configuração permitirá, segundo o autor, compreender a relação – e também a distinção – entre o ordenamento jurídico nacional e outros ordenamentos – com ou sem caráter jurídico –, em relação aos quais as caraterísticas enunciadas não resultam simultaneamente cumpridas. Será o caso do corpo normativo disciplinador de associações e organizações privadas de diverso tipo e do corpo normativo designado por Direito internacional, os quais embora exibam uma estrutura institucional, daquele se distanciam por não comportarem uma dimensão sancionatória associada ao recurso à força física[120]. Já no que respeita à relação entre o Direito e a Moral, ALF ROSS[121] sustenta a impossibilidade de os conceber como sistemas normativos análogos: por um lado, a Moral constitui um fenómeno de natureza individual, não sendo possível falar de uma moral com vigência nacional, mas apenas atitudes individuais "predominantes" ou "típicas" num determinado meio social; por outro, as normas morais não se encontram ligadas a normas de competência que instituam autoridades comuns, autorizadas a determinar e estabelecer normas gerais e a autorizar sanções por conta da comunidade – inexistindo legislador ou juiz, caberá a cada indivíduo decidir os respetivos padrões morais, sendo que a sanção associada ao seu incumprimento (a desaprovação), procede de cada indivíduo e não de uma autoridade comum. Não deixa, contudo, de reconhecer que o sistema

[118] Cfr. ROSS, Alf, *Sobre el Derecho y la Justicia*, cit., 60, 65, 87. Não será, no entanto, rigorosa a sua qualificação como um conjunto de normas cujo cumprimento é assegurado pelo exercício da força. Sobre a questão, cfr. ROSS, Alf, *Sobre el Derecho y la Justicia*, cit., 79-80. Para uma crítica a este posicionamento, cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 186-187.

[119] Cfr. ROSS, Alf, *Sobre el Derecho y la Justicia*, cit., 58-60.

[120] Cfr. ROSS, Alf, *Sobre el Derecho y la Justicia*, cit., 60, 87-88.

[121] Cfr. ROSS, Alf, Sobre el Derecho y la Justicia, cit., 89.

institucional do Direito se relaciona com as atitudes morais individuais predominantes na comunidade jurídica e que deverá existir um grau considerável de harmonia entre umas e outras normas. Será assim, uma vez que ambas assentam em valorações fundamentais comuns – a tradição cultural da comunidade – e se encontram numa relação de cooperação recíproca: as instituições do Direito constituem um dos fatores enformadores das atitudes morais individuais; estas, por sua vez, fazem parte dos fatores práticos que, através da consciência jurídica moral, contribuem para a conformação e evolução do Direito[122]. Apesar disso, não deixa de sublinhar que – ao contrário do Direito, que é um fenómeno social que busca o monopólio da força, é sempre uma ordem para a criação de uma comunidade para a manutenção da paz – a moral é um fenómeno individual e com a mesma facilidade pode arrastar os homens à união ou ao conflito[123].

2.2.4. O contributo da teoria geral dos sistemas

O impacto da "Teoria Geral dos Sistemas" que se fez sentir no âmbito da Ciência, em geral, e das ciências sociais na segunda metade do Século XX, acabou por se reproduzir dentro das fronteiras da Ciência jurídica. Recusando a desvalorização normativa proposta pela abordagem institucionalista e a supervalorização normativa proposta pela abordagem normativista, o contributo da teoria dos sistemas para a compreensão da realidade jurídica reside, fundamentalmente, no fornecimento de quadros compreensivos que permitam conceber o Direito como uma realidade simultaneamente normativa e social. A abordagem proposta pela teoria dos sistemas assume, por isso, um papel decisivo ao nível da compreensão da organização interna do mundo jurídico, mas também do seu processo de integração com envolventes externas[124]. Por um lado, sustenta uma revalorização da componente normativa do sistema jurídico; por outro, afirma a necessidade de o conceber como um subsistema integrado num sistema mais amplo que constitui a sua condição genética e com o qual comunica: o sistema social[125].

---

[122] Cfr. ROSS, Alf, Sobre el Derecho y la Justicia, cit., 91.

[123] Cfr. ROSS, Alf, Sobre el Derecho y la Justicia, cit., 92.

[124] Cfr. MORAIS, Carlos Blanco de, As Leis Reforçadas, cit., 175.

[125] Segundo SANTAMARIA PASTOR, a proposta kelseniana enfrentaria um problema de fundo, o qual contenderia com a exclusão de qualquer mistura de elementos da realidade política e sociológica, aspeto que, sem prejuízo das virtudes teóricas que possa assumir, se revela insustentável quando o jurista seja confrontado com a necessidade de aplicação do Direito (das normas jurídicas), revelando-se imperativa a consideração da realidade política, económica, social e axiológica. Por outro lado, a proposta institucionalista clássica também não convenceria, uma vez que, sem prejuízo do mérito de convocar os elementos social, político e organizacional e de proceder à sua articulação com a componente normativa do Direito, acabaria por se traduzir numa mescla confusa de elementos agregados de modo desconexo, de onde resultaria a sua inoperância enquanto modelo instrumental de conhecimento da realidade jurídica. Perante as referidas dificuldades, o autor procura desenvolver um modelo cognoscitivo adequado à compreensão do mundo jurídico, o qual se revele capaz de explicar de modo claro: as inter-relações entre as normas; as técnicas de produção normativa; e a conexão entre o conjunto

Partindo deste enquadramento, SANTAMARIA PASTOR[126] propõe um modelo de conhecimento assente sobre a base da "teoria geral dos sistemas", que julga capaz de descrever metaforicamente o processo de formação e atuação das normas mediante um esquema integrado por três círculos concêntricos. O primeiro dos círculos corresponderá ao (i) sistema social. Este traduz uma unidade organizada de convivência que funciona com base numa pluralidade de pautas de comportamento e configura-se simultaneamente como um sistema de comunicação linguística, um sistema de valores e um sistema de relações de produção, todos eles condicionados e conformados pela memória histórica do grupo. Assim concebido, o conceito de sistema social não se deixará reclamar exclusivamente pela comunidade organizada sob a forma de Estado soberano, podendo reportar-se a outras realidades, de caráter supra ou infra estadual, desde que possam ser concebidas como unidades organizadas munidas de um sistema jurídico e normativo próprio. O segundo círculo corresponderá ao (ii) sistema jurídico. Este traduzirá um complexo de organizações e pessoas que – em termos jurídicos e factuais – levam a cabo o processo oficial de formação e aplicação do Direito numa dada comunidade – ou seja, o conjunto dos operadores jurídicos. Finalmente, o terceiro círculo corresponderá ao (iii) sistema normativo, o qual se traduz no complexo de proposições linguísticas ou representações simbólicas dotadas de autoridade ou força formal para obrigar, que são criadas por determinados sujeitos do sistema jurídico para ordenar o funcionamento do sistema jurídico e do sistema social, sendo composto por normas escritas, precedentes jurisdicionais, costumes, princípios e valores. Este último atua em relação aos demais – os sistemas jurídico e social – como um "software" que contém as instruções para o funcionamento de uma máquina.

O recurso à teoria dos sistemas, como via de obtenção de um modelo de compreensão da realidade jurídica capaz de garantir a necessária articulação entre as dimensões da produção e da aplicação normativa, contribuiu de modo significativo para a compreensão do Direito como uma realidade socialmente enquadrada. No entanto, os diferentes entendimentos perfilhados relativamente ao modo como o Direito se relaciona com as suas envolventes externas – isto é, com o sistema social no qual encontra a sua génese ou com os demais subsistemas sociais –, determinou uma bifurcação entre duas correntes fundamentais: (i) a abordagem sistémica cibernética; e (ii) a abordagem sistémica autopoiética[127]. Ainda que breve, a análise destas propostas será importante, não apenas pelas suas

---

normativo e a realidade social e organizatória em que operam. Cfr. PASTOR, Juan Alfonso Santamaria, *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, cit., 294-295.

[126] Cfr. PASTOR, Juan Alfonso Santamaria, *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, cit., 295-297.

[127] Para uma contextualização histórica das referidas correntes, cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional e Teoria da Constituição, 7.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2003, 1385.

implicações ao nível da compreensão do sistema jurídico e do modo como se relaciona e comunica com o seu exterior, mas também porque a partir dela serão extraídos úteis instrumentos, que mais tarde utilizaremos a propósito da autonomização do sistema fiscal e da compreensão do modo como este se relaciona com a "realidade" que se coloca para lá das respetivas fronteiras.

A abordagem sistémica cibernética corresponde a um modelo de compreensão das relações estabelecidas entre o sistema jurídico e o sistema social – ou os subsistemas deste –, de acordo com o qual os mesmos convivem segundo um modelo de interação recíproca e permanente[128]. Na perspetiva do sistema jurídico trata-se de admitir a sua permeabilidade relativamente a impulsos exteriores e da sua capacidade de reajustamento em face dos mesmos. A permanente troca de impulsos entre os sistemas – segundo uma lógica de "input/output" – permite que cada um deles se reajuste em função da informação captada[129]. Assim, o sistema jurídico será capaz de avaliar as consequências decorrentes das regulações normativas por si produzidas, gerando sobre o sistema social os impulsos adequados aos efeitos que nele pretende ver refletidos[130]. Neste contexto, o sistema jurídico passa a ser concebível como um sistema de regulação e comando do sistema social, no âmbito do qual são produzidos "outputs" que se refletem ao nível das relações sociais[131]. Apreendendo a realidade social, o sistema jurídico produz comandos normativos tendo em vista o sistema social.

Assumindo uma abordagem desta natureza, REINHOLD ZIPPELIUS[132] afirma a possibilidade de representar o sistema jurídico – as suas competências, procedimentos e normações – como um sistema regulador, que se encontra numa relação funcional com o seu meio ambiente social, numa dupla perspetiva: (i) por um lado, no sistema jurídico ingressam necessidades, ideias de valor, exigências e outras influências provenientes do sistema social ("inputs"), às quais aquele deverá oferecer uma resposta regulatória; (ii) por outro, as regulações estabelecidas pelo sistema jurídico ("outputs") – que traduzem uma seleção vinculativa de condutas de facto entre as alternativas comportamentais possíveis – ingressam no sistema social, condicionando-o.

A proposta autopoiética, tal como a cibernética, assenta no pressuposto – fornecido pela teoria dos sistemas – da existência de um sistema social exógeno ao sistema jurídico, que com ele se

---

[128] Trata-se de uma visão dinâmica do sistema jurídico que assenta num modelo de interação entre a projeção de impulsos (exigências, conhecimentos e apoios) oriundos do sistema social sobre o sistema jurídico e as consequentes respostas normativas que este produz em relação àqueles. Cfr. MORAIS, Carlos Blanco de, Curso de Direito Constitucional, Tomo I, cit., 167.

[129] Cfr. MORAIS, Carlos Blanco de, As Leis Reforçadas, cit., 177.

[130] Cfr. CORDEIRO, António Menezes, Introdução à Edição Portuguesa do livro Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito, Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 1989, CXIII.

[131] Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional e Teoria da Constituição, cit., 1383.

[132] Cfr. ZIPPELIUS, Reinhold, Teoria Geral do Estado, 3.ª cit., 30.

relaciona em termos intercomunicativos. Originariamente concebida no contexto das ciências biológicas, como um modo de compreender a organização dos sistemas a partir do seu interior[133], a teoria dos sistemas autopoiéticos não resultou subtraída de tal propósito aquando da sua transposição para as ciências sociais em geral e para a ciência jurídica em particular[134]. A afirmação do caráter autopoiético do sistema jurídico corresponde à afirmação de que o mesmo se constitui a partir do seu interior, dando origem aos seus próprios elementos, determinando as suas estruturas e fixando os seus próprios limites[135]. É neste contexto que GHUNTER TEUBNER[136] propõe a compreensão do Direito como um sistema autopoiético: qualificando a sociedade como um sistema de comunicação, composto por atos comunicativos que geram novos atos comunicativos, o autor apresenta o Direito como um subsistema autopoiético autonomizado que dela se autonomiza mediante o desenvolvimento, a partir do circuito comunicativo geral, de um circuito comunicativo específico e autónomo (assente num binómio lícito/ilícito) capaz de se autorreproduzir, construindo o seu próprio meio envolvente e definindo a sua própria identidade. Sustenta-se a autonomia do Direito, afirmando-o como um sistema autorreferencial, não só auto-organizado, mas também autoproduzido[137], sobressaindo a ideia de circularidade jurídica[138].

Trata-se, assim, de uma abordagem que, no essencial, se afasta do modelo cibernético pelo facto de rejeitar a hipótese de os sistemas poderem atuar sobre o seu exterior, negando, portanto, a possibilidade de estabelecimento de uma relação cibernética assente num intercâmbio de "inputs" e

[133] Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional e Teoria da Constituição, cit., 1384; KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 136; MORAIS, Carlos Blanco de, As Leis Reforçadas, cit., 180.

[134] Após a sua adaptação às ciências sociais em geral, autores como NIKLAS LUHMANN e GUNTHER TEUBNER promoveram a sua aplicação no mundo do Direito. Cfr. LUHMANN, Niklas, *Sistema Jurídico y Dogmática Jurídica*, cit.; TEUBNER, Gunther, O Direito como Sistema Autopoiético, cit.

[135] Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional e Teoria da Constituição, cit., 1384.

[136] Cfr. TEUBNER, Gunther, O Direito como Sistema Autopoiético, cit., 139-140. Apesar de produzirem os seus próprios elementos, os subsistemas são constituídos pela mesma matéria-prima que o sistema autopoiético que lhes deu origem, pelo que, no específico caso dos subsistemas sociais, assiste-se à emergência de novos elementos, que, todavia, permanecem essencialmente comunicações sociais. No caso do Direito, este utiliza o fluxo comunicacional social, dele extraindo comunicações especiais como novos elementos – por outras palavras, utiliza as estruturas sociais para a construção de normas jurídicas e as construções da realidade para a construção da realidade jurídica. Embora constituídas de novo e articuladas entre si de forma circular, as unidades de comunicação, estruturas e processos do sistema jurídico permanecem comunicações sociais. A autonomização do Direito perante o sistema social resulta, assim, do desenvolvimento, a partir do circuito comunicativo social, de um circuito comunicativo específico e autónomo capaz de se autorreproduzir. Esse processo de autonomização do Direito enquanto subsistema é produzido a partir da matéria-prima que lhe é fornecida pelo sistema do qual se autonomiza (a Sociedade). Cfr. TEUBNER, Gunther, O Direito como Sistema Autopoiético, cit., 174-175.

[137] Neste contexto, o Direito pressupõe-se e reproduz-se a si mesmo. A sua unidade, a sua organização, os seus elementos constitutivos e as suas fronteiras constituem qualidades tipicamente sistémicas – não procedem nem da natureza, nem de nenhuma condição precedente do seu entorno. Cfr. KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 136-138.

[138] Cfr. MORAIS, Carlos Blanco de, Curso de Direito Constitucional, Tomo I, cit., 169.

"outputs"[139]. Não significa isto, porém, a afirmação de um hermetismo absoluto entre sistemas incomunicantes. Ainda que resulte negada a possibilidade de interpenetração recíproca dos sistemas através de um circuito comunicativo direto, os sistemas comunicam através de uma "abertura cognitiva", que corresponde "à instituição de mecanismos e processos de observação e seleção de informações oriundas do meio exterior, as quais seriam por ele tratadas e valoradas segundo os seus próprios padrões referenciais, resultando dessa filtragem e apreensão uma magnificação ou uma redução de problemas e de interesses juridicamente relevantes"[140]. O sistema jurídico estabelece relações estruturais com os outros sistemas autopoiéticos, compensando internamente os impactos e perturbações por eles geradas, sem, no entanto, dispor ou intervir sobre eles[141]. Funciona numa "clausura operacional" de base normativa, segundo a qual apenas as normas jurídicas decidem a pertinência ou a relevância para o sistema jurídico de qualquer elemento. A natureza, a moral ou a religião não possuem a faculdade de criar Direito. Apenas o sistema jurídico, através do seu funcionamento autopoiético, estará em condições de conferir a qualidade jurídica[142].

Ao modelo autopoiético reconhecer-se-á o mérito de ter identificado o funcionamento do Direito através de um código comunicacional próprio, que não se confundirá com aqueles que existem no âmbito dos demais sistemas. No entanto, se o caráter autorreferencial do sistema jurídico constitui uma evidência, também o será a sua abertura aos sistemas e subsistemas sociais cuja disciplina lhe é exigida. A abertura do sistema jurídico à realidade que o envolve – isto é, a sua capacidade de comunicação intersistemática – permite-lhe captar os estímulos que por ela lhe são dirigidos, respondendo-lhes através da sua linguagem própria, isto é, através da emanação de normas jurídicas, cujos efeitos se irão produzir sobre ela. O sistema poderá ser programado para que se modifique em função da evolução das circunstâncias exteriores, alterando-se o seu próprio programa normativo por referência à pressão gerada pelo seu entorno[143].

---

[139] Cfr. MORAIS, Carlos Blanco de, As Leis Reforçadas, cit., 181. Partindo da constatação dos limites da regulação dos problemas sociais, económicos e políticos através do direito, a abordagem autopoiética procura afirmar-se como uma alternativa aos pressupostos teórico-cognitivos associados às correntes dominantes sobre a direção ou comando da sociedade através do direito. Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional e Teoria da Constituição, cit., 1384, 1388-1389.

[140] Cfr. MORAIS, Carlos Blanco de, As Leis Reforçadas, cit., 181-182. Embora não se relacione com o exterior segundo uma lógica de "input" e "output", o sistema jurídico poderá sofrer perturbações e impactos exógenos, os quais nele suscitam reações internas de compensação que garantirão o seu equilíbrio, sem que, contudo, tal informação exterior contribua para a programação do sistema. Cfr. KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, Universidad Complutense Madrid, 1997, 137.

[141] Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional e Teoria da Constituição, cit., 1384.

[142] Cfr. KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 138.

[143] Cfr. KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 138.

Como salienta BLANCO DE MORAIS[144], numa sociedade de comunicação (aberta e participativa), no que respeita ao processo de decisão normativa, não parece verosímil aceitar como verdadeira a ideia de clausura estática do sistema jurídico. Sendo este gerado através de um ato fundamental de autoridade soberana, a qual é atinente ao poder constituinte originário, parece sintomático que os atos jurídicos dos poderes constituídos não brotam, não se reproduzem e não se aplicam por si só, como parece fazer crer a teoria autopoiética através da sua proposta assente na circularidade jurídica. Neste sentido, JEAN DUPUY[145] sustenta a necessidade de moderar a visão autopoiética, de modo a torná-la mais flexível e aberta, possibilitando uma maior abertura informativa, mas igualmente um maior papel da vontade, na origem do próprio sistema jurídico.

Deverá, assim, recusar-se o modo como, em abono da sua estabilidade, se concebe o Direito como uma realidade hermética em relação à realidade cuja disciplina dele é reclamada, tornando-se inflexível e incapaz de se adaptar aos desafios que por ela lhe são colocados, bem como a absoluta desconfiança relativamente à capacidade de o Direito, através dos seus dados normativos, intervir na realidade social, condicionando-a. Neste contexto, a afirmação do caráter cibernético do sistema jurídico servirá melhor o propósito de descrever o modo como o mesmo se relaciona com o seu exterior, uma vez que evidencia que o mesmo não se revela insensível ao "meio ambiente" no qual se insere, aspeto que resulta patenteado pelo modo como aquele influencia e é influenciado pelo seu entorno[146]. A capacidade para recolher informações quanto aos efeitos produzidos pelas suas proposições normativas sobre as realidades sobre as quais incidem permite ao sistema jurídico normativo julgar a funcionalidade das mesmas, promovendo a sua reformulação quando aquelas se revelem disfuncionais[147]. Da mesma forma, a identificação de alterações fáticas relevantes que afetem os elementos básicos do sistema social no qual o sistema jurídico se enquadra serão suscetíveis de conduzir a alterações no seu conteúdo material e no seu funcionamento[148].

---

[144] Cfr. MORAIS, Carlos Blanco de, Curso de Direito Constitucional, Tomo I, cit., 197.

[145] Cfr. DUPUY, Jean-Pierre, On the Supposed Closure of Normative Systems, in Autopoietic Law - A New Approach to Law and Society, Ed. by Gunther Teubner, Walter de Gruyter, Berlin, 1988, 66.

[146] A este respeito, salienta EDGAR MORIN que a inteligibilidade do sistema não será encontrada apenas dentro dele, antes dependendo, em termos constitutivos, do seu "meio ambiente", uma vez que a sua organização não se caraterizará pela estaticidade, mas por uma dinâmica de permanente estabilização e compensação dos desequilíbrios que lhe sejam impostos pelo seu exterior. Cfr. MORIN, Edgar, Introdução ao Pensamento Complexo, cit., 32.

[147] Cfr. CORDEIRO, António Menezes, Da sistematização das leis..., cit., 14-15; OTERO, Paulo, Legalidade e Administração Pública, cit., 267.

[148] Cfr. PASTOR, Juan Alfonso Santamaria, *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, cit., 298.

2.3. Um conceito adequado de sistema jurídico

A utilização do conceito de sistema no mundo do Direito não poderá ser arbitrária, devendo ter por referência um conjunto de componentes caraterizadoras da realidade concetualizada. Ora, aquando da análise do conceito de sistema enquanto categoria cognoscitiva, tivemos oportunidade de o identificar como uma unidade composta por uma pluralidade organizada. O conceito mínimo de sistema assenta, então, na verificação cumulativa de três exigências: pluralidade, unidade e organização. Também estas deverão estar preenchidas relativamente ao conceito de sistema jurídico-normativo. No entanto, para além destas, poderão acrescentar-se outras exigências, em função das especificidades associadas à convocação do conceito no mundo jurídico.

Um sistema é, antes de mais, um agregado ou um conjunto, uma realidade plural em termos quantitativos, que só fará sentido enquanto oposta à ideia de unicidade. Sendo assim, coloca-se a questão de saber quais são as unidades cuja consideração dará corpo ao conceito de sistema aplicado ao mundo do Direito. A capacidade de absorção do conceito de sistema permitirá que, quando aplicado no mundo jurídico, possa o mesmo ser construído a partir da consideração de elementos muito distintos, tantos quantas as perspetivas que se assuma sobre o fenómeno jurídico, sendo, nomeadamente, possível concebê-lo como um agregado de normas, valores, conceitos, práticas, atuações ou instituições[149]. A este respeito, a consideração, por um lado, dos ensinamentos fornecidos pelo contributo normativista e, por outro, pela abordagem da teoria geral dos sistemas, permite-nos assumir uma *aproximação ao conceito de sistema sustentado numa base normativista*, sem com isso negar a existência e relevância de outras componentes de natureza jurídica. Assim, delimitando dentro do sistema social um subsistema que merecerá a designação de "sistema jurídico-institucional" e que corresponde a um complexo de pessoas e organizações que levam a cabo (jurídica e factualmente) o processo de criação e aplicação do Direito numa comunidade (numa lógica, de certo modo, institucionalista), será, por sua vez, possível identificar dentro deste um subsistema (portanto, de caráter mais restrito) que corresponderá a um conjunto de proposições linguísticas ou representações simbólicas dotadas de autoridade ou força formal para obrigar (portanto, normas jurídicas), que são criadas por determinados sujeitos do sistema jurídico para ordenar o funcionamento do "sistema jurídico-institucional" e do "sistema social", o qual poderá ser designado por "sistema jurídico-normativo".

[149] A propósito das alternativas de componentes que podem considerar-se a este respeito, cfr. KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 49, 63-64; CANARIS, Claus-Wilhelm, Pensamento Sistemático..., cit., 81-87.

Centrando a nossa análise neste último reduto sistemático, torna-se possível uma aproximação à juridicidade como um agregado normativo dotado de um conjunto de propriedades que fazem dele um sistema. Não perdendo de vista esta clarificação, por uma questão de facilidade expositiva, ao longo da presente investigação utilizaremos o conceito de "sistema jurídico" com o significado de "sistema jurídico-normativo".

Antes de fornecer aquele que consideramos constituir um adequado conceito de sistema jurídico e de proceder à análise dos seus carateres diferenciadores, trataremos de esclarecer alguns pressupostos nos quais os mesmos assentam.

Numa primeira aproximação, podemos afirmar que o sistema jurídico corresponderá a um conjunto unitário de normas, impondo-se, para o efeito, a existência de um substrato partilhado por todas as suas componentes, a partir do qual seja possível garantir a sua agregação, formando um conjunto dotado de identidade e que, por isso, se diferencia perante o que lhe seja exterior. Serão, assim, normas do sistema aquelas que encontrem fundamento – de forma mediata ou imediata – no referido substrato. Partindo de uma abordagem normativista, o sistema emerge como um conjunto de normas produzidas de acordo com os pressupostos orgânicos, formais e procedimentais normativamente fixados pelo próprio sistema. No entanto, o facto de se assumir tal abordagem não significará uma absoluta desconsideração de quaisquer componentes de ordem substancial (axiológica) na formação do sistema jurídico-normativo. Significa (tão-somente), na nossa perspetiva, que a validade das normas jurídicas será exclusivamente condicionada por substratos de ordem jurídica. Assim, na introdução de normas no sistema deverão ser observados os requisitos orgânicos, formais e procedimentais normativamente fixados por ele e, uma vez que tal suceda, as normas em questão consideram-se corretamente introduzidas no sistema – e nesse sentido, serão válidas. Não significa isso, no entanto, que o sistema jurídico não possa incorporar propriedades valorativas, caso em que os comandos normativos validamente produzidos pelo sistema para os acautelar poderão determinar – juridicamente – o afastamento de comandos normativos inferiores que com eles se incompatibilizem. Esta invalidade produzida, no entanto, não respeita à relação entre o conteúdo da norma inferior e o conteúdo do valor em questão, mas à relação entre o conteúdo de duas normas hierarquicamente diferenciadas[150]. O sistema carateriza-se, assim, pela sua autorreferencialidade: corresponde a um conjunto de normas cuja produção e aplicação são disciplinadas por ele mesmo, através de normas existentes no seu interior.

[150] A eventual desconformidade que se registe entre uma norma jurídica e um núcleo axiológico socialmente relevante não será suscetível de condicionar a sua validade, salvo quando o próprio sistema jurídico incorpore tais valores, através da produção de normas jurídicas às quais reconheça um estatuto de parametricidade em relação às demais.

O sistema jurídico é um conjunto dinâmico de normas. A sua composição plural poderá ser perspetivada numa dimensão estática, considerando-se o sistema num determinado momento, como um conjunto sincrónico de normas; ou numa dimensão dinâmica, considerando-se o sistema como uma sucessão de normas ou de conjuntos diacrónicos de normas. Apesar de em termos analíticos ser possível perspetivar o sistema como um agregado sincrónico, o sistema jurídico assume natureza dinâmica, no sentido em que as suas componentes podem ser alteradas ou extinguir-se, sem que tal determine a alteração da sua essência[151]. Será assim, desde logo, uma vez que tal alteração é disciplinada pelo próprio sistema, através de normas jurídicas que regulam a introdução, modificação e extinção das demais, mas também porque o efeito de supressão de normas do sistema poderá decorrer de um fenómeno de inobservância generalizada e permanente das mesmas. A respeito deste último aspeto, ainda que se recuse a perspetiva realista segundo a qual a norma se poderá tornar válida em virtude da sua efetiva aplicação, não deixará de se conceder que uma norma validamente introduzida no sistema poderá, ainda assim, não produzir os seus efeitos, podendo, assim, existir normas válidas ineficazes, o que sucederá nos casos em que as mesmas não sejam efetivamente aplicadas pelos respetivos destinatários, gerando-se uma convicção da sua não obrigatoriedade (fenómeno de "desuso normativo").

Concebido como uma unidade composta por um agregado de normas jurídicas, passa a ser possível reconduzir ao conceito de sistema jurídico um vasto conjunto de realidades, o que permite superar a perspetiva normativista de caráter estadual. No entanto, ainda que uma grande parte das posições normativistas tenha partido de uma perspetiva estadualista, tal associação não se impõe inelutavelmente. Contra tal posicionamento, insurgiu-se, aliás, o institucionalismo, ao qual se reconhecerá o esforço – e o mérito – de ter pugnado pelo afastamento de uma visão exclusivamente estadualista do Direito e de lhe ter imputado sentidos linguísticos que permitiram nele agregar normas provenientes de núcleos de produção normativa diversos[152]. Em todo o caso, limitando-se a sustentar que o fenómeno originário da experiência jurídica é a norma jurídica, a visão normativista do mundo jurídico não se confundirá com uma visão estadualista do mesmo. Com efeito, a teoria normativista em si mesma considerada não se incompatibiliza com o pluralismo jurídico, não havendo motivo para a

[151] A propósito da questão, cfr. ALCHOURRON, Carlos E., BULYGIN, Eugenio, *Sobre el concepto de orden jurídico,* Crítica: Revista Hispanoamericana de Filosofía, Vol. 8, No. 23, 1976, 7-8. Por regra, a alteração das suas componentes – nos termos normativamente definidos por ele ou em virtude da erosão da sua dimensão de eficácia – não produz uma alteração do próprio sistema – isto é, da sua essência, da sua identidade. As componentes são alteradas, mas o conjunto permanece o mesmo. A alteração deste poderá, contudo, ocorrer quando as alterações normativas produzidas no seu âmbito sejam de tal ordem que determinem uma quebra das suas dimensões fundamentais (por exemplo, a perda dos seus princípios basilares). Cfr. PASTOR, Juan Alfonso Santamaria, *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, cit., 298.

[152] Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 20-21.

restringir ao sentido utilizado pelo posicionamento estadualista[153]. Na verdade, a superação da perspetiva exclusivamente estadual impõe-se por evidência, face à constatação de que os sistemas jurídicos podem ser constituídos por normas emanadas por entidades não estaduais (como, por exemplo, sucederá no caso do sistema português, em relação às de Direito da UE), assim como os sistemas jurídicos de base estadual não são exclusivamente compostos por normas provenientes de núcleos de produção normativa centralizados.

Em virtude do exposto, uma noção adequada de sistema jurídico deverá ser capaz de dar resposta ao fenómeno de pulverização dos núcleos de produção normativa, isto é, ao facto de no âmbito de um mesmo sistema serem aplicadas normas jurídicas provenientes de diferentes núcleos de produção normativa e nem todos eles assumirem uma base estadual[154]. Apesar do exposto, não deixará de se reconhecer o papel de destaque que o mesmo assume, porquanto desempenhará uma *função de "filtragem" do cosmos normativo*, servindo de elo de ligação entre normas provenientes de diferentes sistemas. Para além das normas que produz no seu âmbito – através de núcleos de produção normativa centralizados ou descentralizados –, as quais resultam sujeitas às suas condições de validade, determina autonomamente as condições de aplicabilidade de normas jurídicas forasteiras. Assim, a reunião de todos os textos normativos vigentes em Portugal deverá permitir a identificação de um conjunto integrado por elementos – normas jurídicas – que encontrem o seu fundamento último de validade e/ou aplicabilidade numa mesma matriz.

As normas que compõem o sistema jurídico não poderão ser dispostas de forma arbitrária e contraditória entre si, antes se impondo a sua estruturação em termos coerentes. Ainda que não se exija a sua composição e funcionamento em termos lógico-dedutivos, deverá o sistema corresponder a uma totalidade articulada, cujas componentes – as normas jurídicas – se encontrem dispostas em termos não contraditórios e consequenciais, o que será, fundamentalmente, conseguido através da sua disposição em termos escalonados e hierarquizados. As normas colocadas no patamar superior condicionam em termos formais e substanciais as normas colocadas nos patamares inferiores, restringindo o rumo e as concretas derivações que lhes são admitidas. Por outro lado, o sistema jurídico deverá conter em si todos os elementos – ou pelo menos os elementos essenciais – necessários à resolução dos problemas que se levantem no seu interior, não se apresentando lacunoso ou incompleto.

[153] Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 23-24.

[154] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 224.

O sistema jurídico poderá, assim, ser definido como *uma unidade autónoma composta por uma pluralidade de normas jurídicas tendencialmente dotadas de sistematicidade e completude*. Constituem, assim, os seus traços distintivos: (i) a composição plural; (ii) a unidade; (iii) a autonomia; (iv) a sistematicidade; e (v) a completude. Quando lhe faltem tais predicados – ainda que em termos tendenciais, como será o caso da sistematicidade e completude –, um conjunto de normas não poderá ser qualificado como um verdadeiro sistema. A definição enunciada e a individualização das suas propriedades distintivas assumirão relevância incontornável quando falarmos dos impostos e da identificação de um eventual sistema fiscal, uma vez que – como veremos – o conceito de sistema fiscal será recortado por referência ao conceito de sistema jurídico (porquanto qualificaremos aquele como um subsistema deste).

3. Carateres distintivos de um sistema jurídico

3.1. A específica composição plural do sistema jurídico

Assumindo-o como uma unidade composta por um conjunto de elementos organizados, o sistema evidencia-se, antes de mais, como um agregado, uma pluralidade, por oposição à singularidade dos elementos que o integram. Distanciando-nos, para já, das demais exigências que dão forma e sentido ao conceito de sistema quando aplicado no mundo jurídico, importará, numa primeira aproximação, promover uma análise da sua composição plural, o que pressupõe, desde logo, a prévia individualização e análise da componente de referência tida em consideração na formação dessa mesma pluralidade. Partindo de uma abordagem normativista, tendencialmente focada nos problemas da produção e aplicação normativa, assumimos a norma jurídica como unidade de referência do conceito de sistema quando aplicado ao mundo do Direito, no sentido em que aquele será formado a partir da soma de todas as normas que nele se integram ou aplicam, ainda que, de certo modo, as transcenda. Assim sendo, num primeiro momento promoveremos uma aproximação a um conceito de norma jurídica que se adeque em termos operativos aos presentes efeitos investigatórios, para, num segundo momento, atendermos nas razões que determinam a necessidade de conceber o Direito a partir da pluralidade normativa, por oposição a uma hipotética singularidade normativa.

A compreensão do sistema jurídico como uma realidade composta ou plural será preponderante no contexto da presente investigação, considerando que esta tem por objeto um eventual "sistema fiscal", o qual sempre terá de corresponder a um desdobramento, *sector* ou segmento recortado no interior daquele.

3.1.1. A norma jurídica como componente constitutiva do sistema jurídico

3.1.1.1. Uma distinção prévia: enunciado normativo e norma jurídica

O ponto de partida para uma aproximação a um conceito adequado de norma jurídica deverá passar pela sua destrinça perante o conceito de enunciado normativo. Este deverá ser utilizado por referência à expressão a partir da qual a norma é extraída. Corresponde, portanto, ao conjunto de símbolos linguísticos através dos quais a norma é formulada. Esta, por sua vez, corresponde a um significado não confundível com a forma da sua expressão. A norma é o significado representado no enunciado – ou conjunto de enunciados –, constituindo o sentido deôntico nele encerrado e que é libertado por via interpretativa. Enquanto os enunciados normativos correspondem a entidades linguísticas, as normas são constituídas pelo sentido expresso por essas entidades[155]: não correspondem aos textos normativos nem ao seu conjunto, mas aos sentidos construídos a partir da sua interpretação[156]. Uns não existem sem as outras. Se os enunciados constituem o objeto da interpretação, as normas correspondem ao seu resultado. Percebe-se, assim, que, por um lado, as normas são introduzidas no agregado normativo através da produção de enunciados normativos[157]; por outro, estes últimos, não correspondendo às normas em si mesmas consideradas, constituem, ainda assim, o ponto de partida para a sua obtenção pela via interpretativa.

---

[155][155] Cfr. ALCHOURRÓN, Carlos E., Conflicts of Norms and the Revision of Normative Systems, in Law and Philosophy, Vol. 10, no. 4, november, 1991, 415.

[156] Quanto à distinção enunciada, cfr. ÁVILA, Humberto, Teoria dos Princípios, Da definição à aplicação dos princípios jurídicos, 9.ª Edição, Malheiros Editores, São Paulo, 2009, 30; DUARTE, David, A Norma de Legalidade Procedimental Administrativa, A Teoria da Norma e a Criação de Normas de Decisão na Discricionariedade Instrutória, Almedina, Coimbra, 2006, 64; CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional, 7.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2003, 1201-1202, 1218; e CARVALHO, Paulo de Barros, Direito Tributário, Fundamentos Jurídicos da Incidência, 8.ª Edição, Editora Saraiva, 2010, 43 e 65. Esta não constituirá uma distinção desprovida de relevância ou um mero preciosismo terminológico de reduzida relevância. Pelo contrário. Para além da valia científica que se lhe associa – resultante da autonomização e classificação de realidades diferenciadas –, a distinção enunciada assume uma incontornável relevância prática. Tendo-a por referência, será possível resolver vários problemas ao nível da aplicação das normas jurídicas – nomeadamente quando o aplicador normativo seja confrontado com a emergência de conflitos normativos –, evidenciando-se também, a partir dela, a correta compreensão do papel da interpretação na determinação do universo normativo relevante, bem assim da forma como os efeitos jurídicos se produzem e interagem entre normas. Não realizar esta distinção significaria, por exemplo, que qualquer alteração meramente linguística de um enunciado, em que o sentido semântico anterior fosse idêntico ao posterior, constituiria uma alteração do sistema jurídico, sem que, no entanto, a norma fosse efetivamente alterada. Com efeito, ao contrário da norma, que corresponde sempre ao mesmo sentido deôntico, o enunciado normativo pode ser formulado de tantas formas quantas as possibilidades linguísticas de representação do mesmo significado que o sentido deôntico em causa consubstancia. Será, por esse motivo, possível alterar o enunciado normativo sem que tal determine uma alteração do significado deôntico que lhe é subjacente. Cfr. DUARTE, David, A Norma de Legalidade Procedimental Administrativa, cit., 65, 68-71.

[157] Neste contexto, evidencia-se, desde logo, a preponderância assumida pela inserção dos enunciados normativos em determinados conjuntos unitários – por exemplo, o complexo de enunciados compostos por uma determinada lei ou regulamento. Para além desses conjuntos constituírem o exercício uno de uma norma de competência, formam entre si uma delimitação de normas relevantes para a determinação dos efeitos das demais normas compreendidas no mesmo conjunto, como será o caso da norma que determina o início de vigência das demais. Cfr. DUARTE, David, A Norma de Legalidade Procedimental Administrativa, cit., 69-70.

Em todo o caso, nem sempre se registará uma correspondência direta entre a produção de enunciado e a criação de uma norma jurídica. Motivações de vária ordem – as quais podem ir desde a construção dos enunciados normativos até à sua ordenação sistemática – podem, aliás, determinar que assim não seja. Por um lado, podemos pensar nos casos em que a extração da norma pressupõe uma articulação de diferentes enunciados normativos, recolhendo-se o sentido normativo a partir da sua interpretação conjunta. Evidencia-se, assim, não ser imperativo que cada enunciado normativo contenha todos os elementos estruturais de uma norma, uma vez que a norma poderá ser obtida a partir de diferentes enunciados. Por outro lado, podemos atentar nos casos em que a partir de um mesmo enunciado normativo se revela possível extrair diferentes normas jurídicas autonomizadas, recolhendo-se vários sentidos normativos a partir da interpretação de um único enunciado[158].

3.1.1.2. Um conceito de norma jurídica

A formulação de um conceito adequado de norma jurídica pressupõe que se resolva um problema prévio que traduz a necessidade de identificação das suas propriedades constitutivas – se quisermos, dos seus carateres distintivos. Será a partir destes – concretamente, da sua reunião – que se poderá concluir pela verificação da realidade concetualizada, assim se descodificando o sentido imprimido ao operador de linguagem em causa.

Não constituindo uma realidade empírica (um "ser"), mas uma indicação ideal relativa a um estado de coisas (também ele ideal) independente da realidade (um "dever ser"), a norma jurídica não se limitará a reproduzir uma descrição da realidade, antes impondo a ordenação de um sentido determinado, assentando num discurso de natureza diretiva[159]. A sua compreensão como medidas de ordenação – formuladas linguisticamente[160] – traz à evidência a natureza prescritiva das normas jurídicas[161]. Esta constitui uma propriedade distintiva do conceito de norma e condiciona de modo

---

[158] Cfr. ÁVILA, Humberto, Teoria dos Princípios, cit., 30; DUARTE, David, A Norma de Legalidade Procedimental Administrativa, cit., 66-67.

[159] Cfr. DUARTE, David, A Norma de Legalidade Procedimental Administrativa, cit., 72-73.

[160] As normas são entidades linguísticas. Cfr. BULYGIN, Eugenio, *Algunas Consideraciones sobre los sistemas Jurídicos*, *in* Doxa, Cuadernos de Filosofia del Derecho, n.º 9, 1991, 258. Em geral, sobre a dimensão linguística do Direito, cfr. STELMACH, Jerzy, BROŻEK, Bartosz, Methods of Legal Reasoning, Springer, Law nd Philosophy Library, Volume 78, Dordrecht, 2006, 75-91; LUCIA, Paolo di, *Tre opposizioni per lo studio dei rapporti tra diritto e linguaggio, in Il Linguaggio del Diritto*, *a cura di Uberto Scarpelli e Paolo Di Lucia*, Università degli Studi di Milano, Milano, 1994, 9-23; LUCIA, Paolo di, *Teorie dei rapporti tra diritto e linguaggio*, *in Scritti per Uberto Scarpelli*, Milano, Giuffrè, 1998, 261-299; e CASSESE, Sabino, *Introduzione allo studio della normazione, in Rivista trimestrale di diritto pubblico*, n.º 2, 1992, 307-330. Sustentando que a linguagem se coloca numa posição de prioridade (ontológica, epistemológica e prática) em relação ao Direito, cfr. MIGUEL, Francisco J. Laporta San, *El lenguaje y la ley*, in Revista Española de la Función Consultiva, n.º 6, julio-diciembre, 2006, 98-100.

[161] Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional, cit., 1221. "La Norma Jurídica es entendida, por tanto, como modelo de ordenamiento marcado por su materia, como proyecto vinculante de un ordenamiento parcial dentro de la comunidad jurídica, proyecto que el precepto jurídico refleja más o

determinante a sua composição estrutural. Prescrevendo um sentido de "dever ser", a norma será estruturalmente composta por uma previsão, uma estatuição e um operador deôntico, constituindo o último o elemento de conexão entre as duas primeiras, determinando os padrões comportamentais tidos como aptos a produzir os estados de coisas idealizados[162].

A norma deverá ser constituída por uma previsão normativa, na qual são incorporadas as condições de cuja verificação depende o efeito jurídico, traduzindo, por isso, a individualização, de entre um universo potencialmente ilimitado, das circunstâncias que serão aptas a produzir efeitos jurídicos[163]. Por aqui se evidencia, também, o caráter hipotético – e assim, condicional – das normas jurídicas. O "dever ser" ao qual se dirigem não se realiza por si mesmo, antes dependendo da verificação da hipótese estabelecida – e não de outras[164]. A norma jurídica deverá, ainda, ser integrada por um operador deôntico[165], o qual poderá ser de três tipos, aos quais não se acrescentarão outros, face à circunstância de inexistirem modos de regulamentação comportamental que não possam ser reconduzidos a uma das seguintes categorias: (i) proibição, estabelecendo-se que a conduta descrita na norma não pode ser exercida ou não pode ser realizada; (ii) imposição, estabelecendo-se que uma conduta deverá ser realizada, sendo a ação descrita na norma devida sempre que se encontram reunidos os termos que a recortam; e (iii) permissão, estabelecendo-se que a conduta descrita na norma deverá ou não ser realizada de acordo com a vontade do destinatário da norma, resultando a opção pela sua realização ou não reservada ao livre exercício da sua vontade[166]. Constituindo seu

---

menos acertadamente a través del lenguaje". Cfr. MÜLLER, Friedrich, *Tesis acerca de la estructura de las normas jurídicas*, *in Revista Española de Derecho Constitucional*, Año n.º 9, N.º 27, 1989, 123.

[162] O operador deôntico não se confundirá com a estatuição normativa: o operador deôntico poderá ser modificado sem que se opere qualquer alteração ao nível da estatuição, sendo o inverso também verdadeiro. Basta pensar na hipótese de uma norma que imponha determinado sentido de "dever ser", que seja alterada no sentido de permitir esse mesmo sentido.

[163] O conteúdo da previsão dependerá do tipo de norma em presença, tanto se podendo reportar a uma descrição de uma situação da vida ou um comportamento (como será o caso das normas primárias), como poderá reportar-se a uma descrição por referência a outras normas (como será o caso das normas secundárias). Cfr. DUARTE, David, A Norma de Legalidade Procedimental Administrativa, cit., 77.

[164] Cfr. DUARTE, David, A Norma de Legalidade Procedimental Administrativa, cit., 74.

[165] Cfr. ALCHOURRÓN, Carlos E., *Conflicts of Norms*..., cit., 415.

[166] Para superiores desenvolvimentos relativamente às categorias referidas, cfr. Wright, G. H. Von, *Deontic Logic*, Mind, New Series, Vol. 60, No. 237, january, 1951, 1-15; STELMACH, Jerzy, BROŻEK, Bartosz, *Methods of Legal Reasoning*, cit., 29-39; KELSEN, Hans, Teoria Pura do Direito, cit., 21-22; SUMMERS, Robert S., *Form and Function in a Legal System, A General Study*, Cambridge University Press, New York, 2006, 143-147; CANOTILHO, J. J. Gomes, Constituição Dirigente e Vinculação do Legislador, Contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas, Coimbra Editora, Coimbra, 1994, 443; e SOARES, Rogério Ehrhardt, Interesse Público..., cit., 4-9; DUARTE, David, A Norma de Legalidade Procedimental Administrativa, cit., 111-115. São estabelecidas proibições nos casos em que a identificação de comportamentos cuja ocorrência pretende evitar determina a associação de efeitos jurídicos desvantajosos à sua verificação; são estabelecidas imposições nos casos em que a identificação de comportamentos cuja ocorrência se pretende assegurar determina a associação de efeitos jurídicos vantajosos à sua ocorrência e desvantajosos à sua não ocorrência; e são estabelecidas permissões nos casos em que a identificação de comportamentos cuja realização se pretende promover determina a associação de efeitos jurídicos vantajosos à sua ocorrência, sem que à sua não ocorrência se associem quaisquer efeitos.

propósito o estabelecimento de padrões comportamentais, tendentes a disciplinar as dimensões externas do desenvolvimento humano que se projetem em relações com terceiros quando assumam contornos socialmente relevantes[167], o Direito promove a identificação na sociedade dos substratos por esta reputados como valiosos e, por isso, dignos de proteção. Uma vez identificados, são os mesmos reproduzidos no mundo jurídico sob a roupagem de bens ou valores jurídicos, os quais passam a ser protegidos e promovidos mediante a determinação, num plano geral e abstrato, de padrões de comportamento dirigidos às condutas humanas que revelem a potencialidade de os afetar, positiva ou negativamente[168]. A conformação com esses padrões é imposta através da edição de normas jurídicas, as quais, como se referiu, assentam na utilização de uma linguagem específica de natureza prescritiva, mediante o recurso aos supramencionados modelos deônticos típicos da proibição, da imposição e a permissão. Por outro lado, atento o carater autorreferencial que carateriza o sistema jurídico, a própria criação e aplicação normativa constituem núcleos materiais normativamente disciplinados. A referida disciplina será garantida através de uma categoria especial de normas cujo sentido se determina em relação a outras normas ("normas secundárias", na aceção hartiana). Sem prejuízo das especificidades que se associam a este tipo de normas, também elas são construídas a partir de uma linguagem prescritiva assente em modais deônticos[169]. Será, por isso, seguro afirmar que, quando impõe um comportamento, quando o proíbe ou permite, quando determina o significado jurídico de um operador de linguagem[170] ou quando atribui a certo sujeito competência para a prática de um ato

[167] Como explica ROGÉRIO SOARES, excluídas do seu campo de intervenção ficam: (i) as dimensões internas do comportamento humano, ou seja, aquelas que respeitam ao "foro íntimo" dos sujeitos e perante as quais o Direito se encontrará numa situação de "impotência jurídica"; (ii) as dimensões externas do comportamento humano que comportem uma relevância "puramente individual", sem a virtualidade de influírem nas relações com terceiros e perante as quais o Direito colocar-se-á numa posição de "indiferença jurídica"; e (iii) as dimensões externas do comportamento humano que influam nas relações com terceiros, mas que não sejam merecedoras de uma tutela jurídica, face à circunstância de não contenderem com valores protegidos pela sociedade, perante as quais o Direito se colocará numa posição de "irrelevância jurídica". Cfr. SOARES, Rogério Ehrhardt, Interesse Público, Legalidade e Mérito, Atlântida, Coimbra, 1955, 1-4. Ainda sobre a delimitação do campo de intervenção do Direito por referência aos aspetos exteriores da conduta humana, cfr. MACHADO, João Baptista, Introdução ao Direito e ao Discurso do Legitimador, 12.ª reimpressão, Almedina, Coimbra, 2000, 60-61.

[168] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 70. Ainda que inicialmente integrem a realidade pré-jurídica, os valores socialmente relevantes são integrados no mundo do jurídico mediante operações de transformação qualitativa que lhes confere valor normativo. Cfr. GIOVANNINI, Alessandro, *Il Diritto Tributario per Principi*, Giuffrè Editore, Milano, 2014, 6-7. Será por intermédio das normas jurídicas que tais substratos sociais adquirem relevância no mundo do Direito. Cfr. KELSEN, Hans, Teoria Pura do Direito, cit., 20. "El ámbito normativo no es, por consiguiente, un conglomerado de hechos materiales, sino una conexión, expresada como realmente posible, de elementos estructurales extraídos de la realidad social desde la perspectiva selectiva y valorativa del programa normativo, y que a menudo se hallan preformados jurídicamente". Cfr. MÜLLER, Friedrich, *Tesis acerca de la estructura de las normas jurídicas*, cit., 117.

[169] Neste sentido, entre outros, DUARTE, David, A Norma de Legalidade Procedimental Administrativa, cit., 123-125.

[170] Em sentido distinto, recusando o caráter normativo das definições jurídicas, cfr. BULYGIN, Eugenio, *Algunas Consideraciones sobre los sistemas Jurídicos*, cit., 257. Por sua vez, admitindo que as definições jurídicas constituem substratos sem conteúdo prescritivo – ou seja, recusando-lhes o respetivo caráter deôntico – e admitindo tratar-se de meros fragmentos ou pressupostos materiais de outras normas – essas sim, prescritivas. Cfr. PASTOR, Juan Alfonso Santamaria, *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, cit., 311-312.

jurídico, a norma jurídica prescreve sempre um "dever ser", através do recurso a um modal deôntico. Será o preenchimento do operador deôntico que estabelece a relação entre a previsão e a estatuição da norma, constituindo, por isso, o elemento que cria a propulsão da própria condicionalidade normativa: determina que a previsão gera estatuição, acionando a segunda a partir da primeira[171]. Finalmente, a estatuição estabelece o que se deve verificar quando resultem preenchidos os pressupostos da previsão normativa, contendo, para o efeito, uma descrição, cuja função será a de determinar qual o contexto de realidade em que os efeitos jurídicos se produzem. Estes – os efeitos jurídicos – correspondem a uma consequência específica da norma, determinada pela prescrição de uma qualquer coisa que tem de se verificar num contexto específico, podendo assumir uma dimensão composta, em termos cumulativos ou alternativos[172].

A identificação do seu caráter prescritivo não será, no entanto, suficiente para que se possa dar por cumprido o conceito de norma jurídica. Mais se exigirá a sua objetivação, condição que pressuporá o cumprimento de uma dupla condição. Por um lado, deverá corresponder a uma vontade caraterizada pela heteronomia em relação ao sujeito que a emana, como sucederá, nomeadamente, quando apesar de produzida pelo órgão estadual competente, a mesma constitua uma manifestação da vontade popular[173]. Por outro, deverá ser produzida num plano geral e abstrato. Significa isto que deverá apresentar-se indeterminada quanto aos destinatários e às situações da vida abrangidas por ela[174]. Enquanto vigorar no sistema jurídico que a suporta, a norma será aplicável e serão produzidos os respetivos efeitos sempre que seja dado cumprimento à respetiva hipótese aplicativa, servindo, assim, de padrões orientadores do comportamento dos respetivos destinatários. Não podem, portanto, reconduzir-se ao conceito de norma os sentidos de "dever ser" de caráter individual, portanto, aqueles que, no respetivo momento constitutivo, permitem a determinação dos diferentes destinatários e a individualização das concretas situações abrangidas.

Um último requisito se levanta para que se possa afirmar a qualidade de norma jurídica. Uma prescrição objetivada apenas poderá ser qualificada como norma jurídica quando – e na medida em que – se encontre integrada num sistema jurídico[175]. Como teremos oportunidade de analisar, da

---

[171] Cfr. DUARTE, David, A Norma de Legalidade Procedimental Administrativa, cit., 79-80.

[172] Cfr. DUARTE, David, A Norma de Legalidade Procedimental Administrativa, cit., 81-82.

[173] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 125.

[174] Cfr. SUMMERS, Robert S., *Form and Function in a Legal System*, cit., 161-164; MACHADO, João Baptista, Introdução ao Direito e ao Discurso do Legitimador, cit., 92; e ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 126.

[175] Cfr. KELSEN, Hans, Teoria Pura do Direito, cit., 57; BOBBIO, Norberto, *Teoria do Ordenamento Jurídico*, Editora Universidade de Brasília, 5.ª Edição, Brasília, 1995, 24-26; ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 127; e DUARTE, David, A Norma de Legalidade Procedimental Administrativa, cit., 137.

exigência de unidade do ordenamento jurídico decorre que a integração de uma norma jurídica num dado sistema dependerá do cumprimento das condições de validade por ele estabelecidas para o efeito. Uma vez respeitadas tais condições, a norma existirá validamente dentro do ordenamento em causa, passando o seu cumprimento a ser assegurado pelo sistema jurídico – nomeadamente, através de um específico aparelho coercivo que associe desvantagens jurídicas ao seu incumprimento[176]. Verifica-se, assim, que da mesma forma que o conceito de sistema apenas se deixa revelar por referência às componentes que o constituem e lhe dão forma, essas mesmas componentes – as normas jurídicas – apenas se deixam apreender à luz do sistema que lhes dá origem e no qual se integram.

O exercício de delimitação das propriedades constitutivas das normas jurídicas permite-nos, através da sua reunião articulada, chegar a um conceito operativo de norma jurídica, que passa por enunciá-la como uma prescrição revestida de objetividade e integrada num sistema jurídico[177].

3.1.1.3. Algumas modalidades essenciais de normas jurídicas

As normas jurídicas, enquanto complexo de unidades que dão corpo e sentido ao sistema jurídico-normativo, não constituem realidades de carater homogéneo, variando entre si em razão de aspetos tão diversificados como a sua morfologia, a sua origem, a posição que ocupam no sistema em relação às demais, os núcleos materiais sobre os quais incidem, a sua dimensão temporal, a sua dimensão territorial, etc. Não se pretendendo realizar aqui um exercício exaustivo de delimitação de cada uma das subcategorias nas quais poderá desdobrar-se o macro conceito de norma jurídica, trataremos, ainda assim, de individualizar algumas delas, em virtude da sua preponderância para a formação da ideia de sistema jurídico-normativo e pela relevância que a sua delimitação assume para os presentes efeitos investigatórios: (i) normas primárias e normas secundárias; (ii) normas regra e normas princípio.

---

[176] Com tal afirmação não se pretende significar que o Direito constitua uma máquina sancionatória. Trata-se, tão-somente, de uma das vias de atuação do Direito, a qual, no entanto, não o esgota – como, aliás, tivemos oportunidade de verificar, este também atua mediante a concessão de poderes e permissões. A coercibilidade constituirá uma técnica colocada ao serviço da estabilidade das normas jurídicas, conferindo-lhes uma eficácia reforçada. No entanto, a viabilidade de um dado ordenamento jurídico sempre dependerá de um generalizado cumprimento voluntário das respetivas normas. Sobre a problemática assinalada, cfr. HART, Herbert L., A. O Conceito de Direito, Fundação Calouste Gulbenkien, Lisboa, 2.ª Edição, 1994, 26; RAZ, Joseph, *The Concept of a Legal System*, *An Introduction to the Theory of Legal System*, Second Edition, Reprinted, Oxford University Press, Oxford, 1997, 147-165, 183-184; BOBBIO, Norberto, Teoria do Ordenamento Jurídico, cit., 65-70; ZIPPELIUS, Reinhold, Teoria Geral do Estado, cit., 30; e MACHADO, João Baptista, Introdução ao Direito e ao Discurso do Legitimador, cit., 33-42.

[177] Com mínimas divergências, acompanhamos, no essencial, FREITAS DA ROCHA, quando apresenta a norma jurídica como um "enunciado deôntico objetivado e inserido num ordenamento". Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 127.

(i) As normas jurídicas podem ser qualificadas como primárias ou secundárias[178]. Integram a categoria das normas primárias aquelas que têm por escopo principal reger as relações intersubjetivas da coletividade, mediante a transmissão e imposição de específicos padrões comportamentais considerados adequados. São normas que assumem um acentuado substrato empírico, porquanto assumem por objeto a realidade exterior ao mundo do Direito, regulando os comportamentos dos diferentes sujeitos sobre os quais projetam os seus efeitos. Será, por isso, através do bloco normativo constituído pelas normas primárias que se realiza a função fundamental atribuída ao Direito de ordenar a vida em sociedade. Os sujeitos encontram nelas as respostas para as questões como o que se pode ou não fazer ou quais os direitos que lhes assistem em determinados contextos. Por sua vez, constituem normas secundárias aquelas que, não dispondo em geral de uma vocação para a disciplina de relações intrassociais, se reportam à atribuição de poderes jurídicos e à disciplina da criação, aplicação, modificação ou extinção das normas (primárias ou secundárias[179]). São, por um lado, normas que assumem um substrato empírico menos denso do que as normas primárias, uma vez que assumem por objeto a realidade interior ao mundo do Direito; e, por outro, normas que (tendencialmente) se caraterizam por uma maior estaticidade ou permanência que as normas primárias, uma vez que sobre elas assentam a continuidade e a unidade do sistema jurídico[180]. Trata-se, no entanto, de uma subcategoria normativa bastante heterógena, compreendendo em si um amplo leque de normas que se referem a outras. Sem pretender esgotar os seus desdobramentos ou promover uma categorização estanque entre as normas secundárias, limitar-nos-emos a assinalar a sua diversidade e a enunciar algumas das suas modalidades, a fim de que se tome consciência da tipologia de normas que constitui o universo que as constitui. Constituem, assim, exemplos de normas secundárias: as que habilitam à criação de sentidos de dever ser, reportando-se a uma conduta que se traduz na alteração do sistema jurídico-normativo, por consubstanciar a criação de normas ou decisões (portanto, normas que disciplinam competências e o seu exercício); as que disciplinam a produção de efeitos de outras normas (disciplinando, por exemplo, o seu início de vigência, a sua suspensão ou

[178] Quanto à distinção das normas em causa, cfr. HART, Herbert L., A. O Conceito de Direito, cit., 91; BOBBIO, Norberto, Teoria do Ordenamento Jurídico, cit., 31-33; TEUBNER, Gunther, O Direito como Sistema Autopoiético, cit., 80-81; MORAIS, Carlos Blanco de, As leis reforçadas, cit., 169-170; ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 159-160; KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 55-56; Cfr. BULYGIN, Eugenio, *Algunas Consideraciones sobre los sistemas Jurídicos*, cit., 268.

[179] Importa superar a orientação segundo a qual as normas secundárias constituem normas que versam sobre normas primárias (neste sentido, cfr. HART, Herbert L., A. O Conceito de Direito, cit., 91), uma vez que inexistem motivos para que seja recusada tal qualificação às normas que tenham por objeto outras normas secundárias (neste sentido, cfr. DUARTE, David, A Norma de Legalidade Procedimental Administrativa, cit., 100-104).

[180] Enquanto o bloco das normas primárias é dotado de maior mobilidade, o bloco constituído pelas normas secundárias será, por natureza, menos dinâmico. Desde logo, a conservação da fisionomia do sistema estará diretamente dependente da manutenção de um núcleo estável de normas secundárias. Cfr. MORAIS, Carlos Blanco de, As Leis Reforçadas, cit., 170.

revogação); as que definem o sentido interpretativo de vocábulos ou expressões que são utilizados em outras normas; ou as que determinam a aplicação de consequências de umas normas ao recorte previsional de outras, evitando a repetição linguística dos pressupostos normativos da remissão[181].

(ii) A importância da distinção entre normas-regra e normas-princípio prende-se com a constatação de que correspondem a modalidades de normas assentes em diferentes formas de regulação jurídica[182]. Umas e outras constituem subcategorias da macro categoria "norma jurídica"[183] – configurando prescrições dotadas de objetividade e integradas num sistema –, pelo que a sua estrutura sempre contará com uma previsão, um operador deôntico e uma estatuição. Para que se consiga, perante uma dada norma jurídica, proceder ao seu enquadramento numa ou noutra subcategoria normativa, importará proceder à individualização dos traços caraterizadores específicos de cada uma delas. Esta será, contudo, uma diferenciação que assume contornos bastante delicados[184], tendo a doutrina, ao longo dos tempos, procurado fornecer os critérios que deverão ser tomados por referência quando se pretenda reconduzir um dado normativo a uma daquelas categorias normativas[185]. Sem assumirmos a pretensão de os esgotar, promoveremos uma breve referência aos principais critérios avançados com o propósito de obter uma distinção entre normas-regra de normas-princípio que se revele adequada aos presentes propósitos investigatórios[186].

---

[181] Cfr. DUARTE, David, A Norma de Legalidade Procedimental Administrativa, cit., 104-108; MORAIS, Carlos Blanco de, As leis reforçadas, cit., 209; ÁVILA, Humberto, Teoria dos Princípios..., cit., 81-82.

[182] Será, desde logo, a partir da articulação de regras e de princípios, mormente a especificidade das tarefas que lhes são respetivamente acometidas, que um agregado normativo se permite recolher as caraterísticas da unidade e organização que determinam a sua qualificação como um sistema.

[183] Cfr. ALEXY, Robert, *Sistema Jurídico, Principios Jurídicos y Razón Práctica*, Doxa: Cuadernos de Filosofía del Derecho, Núm. 5, 1988, 140, disponível em https://rua.ua.es.

[184] Tarefa essa que resulta sobremaneira dificultada pela inexistência de fronteiras simples e claras entre as regras e os princípios – evidenciada pela existência de regras e princípios que se assemelham reciprocamente –, bem como pelas dificuldades associadas à classificação de enunciados que se limitam a exprimir significados com tom meramente proclamatório. Cfr. AARNIO, Aulis, *Reglas y princípios en el razonamiento jurídico*, *in Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, n.º 4, 2000, 596. Ainda sobre as assinaladas dificuldades, cfr. DUARTE, David, A Norma de Legalidade Procedimental Administrativa, cit., 128.

[185] A distinção entre princípios e regras tende a ser promovida de acordo com: (i) uma "tese débil de separação", segundo a qual a diferença entre uns e outras reside apenas numa questão de grau, aplicando-se um critério de generalidade, nos termos do qual: os princípios seriam normas com um grau de generalidade relativamente alto, enquanto as regras seriam normas com um grau de generalidade; (ii) uma "tese forte de separação", segundo a qual a diferença entre uns e outras não é apenas de grau, mas de género, e o ponto decisivo para a distinção resulta do facto de os princípios serem normas que determinam que algo seja realizado na maior medida possível, em conformidade com as respetivas possibilidades jurídicas e fáticas. Neste sentido, os princípios são mandatos de otimização que se caraterizam pelo facto de poderem ser cumpridos em diversos níveis, porquanto esse cumprimento se encontra diretamente dependente de possibilidades fácticas, mas também de possibilidades jurídicas, resultando estas últimas da consideração dos demais princípios e regras de sinal contrário. Por sua vez, as regras são normas que exigem um cumprimento pleno e, em consequência, só podem ser cumpridas ou incumpridas. Sendo válida uma norma, deverá ser cumprido o que a mesma prescreve nos seus rigorosos termos. Trata-se de determinações no campo do que é fáctica e juridicamente possível. Cfr. ALEXY, Robert, Sistema Jurídico, *Principios Jurídicos y Razón Práctica*, cit., 140-144.

[186] Em geral, quanto aos critérios que permitem distinguir as regras dos princípios, cfr. ALEXY, Robert, Teoría de los derechos fundamentales, Traducción y estudio introductorio de Carlos Bernal Pulido, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2008, 64-65; ALEXY, Robert, *Sistema Jurídico,*

Os princípios tendem a ser apresentados como normas que estabelecem orientações gerais – por referência a certas exigências valorativas ancoradas numa determinada ideia de Direito – que, não contendo todas as suas condições aplicativas, dependem de outras normas para que o respetivo efeito regulatório se aplique no caso em presença. Limitam-se, assim, a indicar o fundamento a ser utilizado pelo aplicador para, futuramente, se encontrar a regra aplicável, carecendo, por isso, na sua aplicação, de uma atividade ulterior de concretização[187]. As regras, por sua vez, são apresentadas como normas que prescrevem imperativamente o que é fática e juridicamente possível numa lógica de "tudo ou nada", pelo que, sendo válidas e cumprindo-se a respetiva previsão, serão aplicáveis e só podem ser cumpridas ou deixar de o ser. Sendo assim, os princípios projetam-se no sistema jurídico-normativo como "mandatos de otimização", evidenciando-se enquanto normas que regulam algo na maior medida do possível[188]. A sua regulação cobrirá todas as situações factuais que lhe possam ser reconduzidas, sendo o seu âmbito negativamente delimitado por normas que determinem efeitos jurídicos de sentido diverso. Neste sentido, a respetiva amplitude aplicativa apenas se deixa conhecer perante o caso concreto e à luz das restantes normas que potencialmente lhe sejam aplicáveis. Não assumindo uma pretensão de exclusividade aplicativa, os princípios existem em termos reciprocamente conflituantes, podendo ser objeto de uma satisfação variável em função das possibilidades fáticas e jurídicas com as quais sejam concretamente confrontados[189]. As regras, por sua vez, afirmam-se como "mandatos definitivos", constituindo prescrições normativas que exigem, proíbem ou permitem a realização de algo em termos incondicionais, esgotando-se os seus efeitos no preciso contexto delimitado pelo seu próprio conteúdo, sem necessidade de consideração de outras disposições normativas para que o seu sentido se deixe revelar[190].

Principios Jurídicos y Razón Práctica, 140-144; ALEXY, Robert, *El Concepto y la Validez del Derecho*, Gedisa, 1994, 162; AARNIO, Aulis, *Reglas y princípios en el razonamiento jurídico*, cit., 593-602; DWORKIN, Ronald, *Los Derechos en Serio*, Barcelona, Ariel, 1999, 72; HART, Herbert L. A., O Conceito de Direito, cit., 321-325; e CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional e Teoria da Constituição, cit., 1255; DUARTE, David, A Norma de Legalidade Procedimental Administrativa, cit., 133 e seguintes; ÁVILA, Humberto, Teoria dos Princípios, Da definição à aplicação dos princípios jurídicos, cit., 2009, 40 e seguintes.

[187] Face a tal configuração, questiona-se até se os mesmos assumem caráter hipotético-condicional. Uma crítica que, no limite, significaria, até, a recusa do seu caráter normativo. Deverá, por isso ser recusada, admitindo-se que qualquer norma poderá ser reformulada de modo a possuir uma hipótese de incidência seguida de uma consequência (cfr. AARNIO, Aulis, *Reglas y princípios en el razonamiento jurídico*, cit., 600; ÁVILA, Humberto, Teoria dos Princípios, cit., 40-43). No caso dos princípios, embora não assumam um caráter frontalmente descritivo de comportamentos, tal não impedirá que através da sua interpretação, mesmo num nível abstrato, se evidencie a espécie de comportamentos a ser adotados.

[188] A sua configuração como "mandatos de otimização" resulta, assim, do facto de absorverem tudo o que esteja contido no seu domínio normativo, na maior medida possível, até à verificação de normas de sinal contrário. Cfr. DUARTE, David, A Norma de Legalidade Procedimental Administrativa, cit., 149-150.

[189] Cfr. CANARIS, Claus Whilelm, Pensamento sistemático..., cit., 88; ALEXY, Robert, *El Concepto y La Validez del Derecho*, cit., 162.

[190] Cfr. ALEXY, Robert, *El Concepto y la Validez del Derecho*, cit., 162; DUARTE, David, A Norma de Legalidade Procedimental Administrativa, cit., 133-134.

Configuradas nos termos descritos, as categorias normativas enunciadas evidenciam, assim, diferentes níveis de definitividade associados à respetiva regulação. Se os princípios determinam que algo deve ser realizado na maior medida possível, a sua regulação assumirá caráter provisório (*prima facie*). O seu sentido não é determinado em termos absolutos. Contendo apenas os fundamentos que devem ser conjugados com outros – provenientes de outras normas –, os quais sobre eles poderão prevalecer, a aplicação dos princípios é promovida de modo gradual (segundo uma lógica de "mais ou menos"). As regras, por sua vez, encerram uma regulação definitiva, sendo aplicadas modo absoluto (segundo uma lógica de "tudo ou nada"), pelo que, desde que sejam válidas e a respetiva hipótese de incidência se concretize, o seu sentido deverá prevalecer[191].

As diferenças entre as categorias normativas em análise evidenciam-se também ao nível da respetiva conflitualidade, mormente no que respeita às vias apostas à sua superação. No que respeita aos princípios, aponta-se a ponderação como via de superação dos respetivos conflitos normativos[192]. Num conflito entre princípios, um poderá prevalecer sobre o outro, em função do peso relativo que lhe seja reconhecido no caso concreto, sem que tal comporte a invalidade abstrata do outro. Os princípios permitem o balanceamento de valores e interesses (jurídicos), consoante as possibilidades jurídicas e fáticas existentes em cada momento e o peso ou a importância dos princípios em causa[193]. Por sua vez, a resolução de conflitos – totais ou parciais – entre regras passará sempre pela prevalência aplicativa

---

[191] Cfr. DUARTE, David, A Norma de Legalidade Procedimental Administrativa, cit., 135. Não será uma distinção isenta de críticas, uma vez que uma regra pode deixar de ser aplicada em face de razões substanciais consideradas pelo aplicador, mediante condizente fundamentação, como superiores àquelas que justificam a própria regra. Por outro lado, há regras cujo âmbito aplicativo não se encontra completa e previamente determinado, pressupondo que o intérprete decida pela incidência ou não da norma perante o caso concreto. Tanto os princípios como as regras permitem a consideração de aspetos individuais e concretos na sua aplicação, simplesmente nos princípios tal consideração é feita sem obstáculos institucionais (já que estabelecem um estado de coisas que deve ser promovido, sem descrever o comportamento devido – a componente finalística assume a preponderância determinante), enquanto nas regras tal consideração só poderá ter lugar após uma fundamentação capaz de justificar a sua não aplicação (a própria regra funciona como razão para a adoção do comportamento); não será correto afirmar que as consequências normativas das regras são obrigatoriamente aplicadas quando verificada a respetiva previsão, uma vez que as mesmas podem ser aplicadas sem que se encontrem cumprida a sua previsão (analogia) e podem não ser aplicadas ainda que se encontre cumprida a sua previsão (quando existam razões superiores que no caso concreto o justifiquem). Cfr. ÁVILA, Humberto, Teoria dos Princípios, cit., 44-51.

[192] Cfr. AARNIO, Aulis, *Reglas y princípios en el razonamiento jurídico*, cit., 600. Não será necessariamente assim. Na verdade, os conflitos entre princípios poderão ser resolvidos por duas vias: (i) através da aplicação de regras de prevalência, isto é, a previsão de normas que se conexionam de modo diferente e com distinta relação entre previsões (como o estabelecimento de uma relação e especialidade ou de excecionalidade) possibilitará que os conflitos assim gerados possam ser supridos através de normas de prevalência; e, na sua inexistência, (ii) através de um juízo de ponderação, tendente a determinar qual dos efeitos em colisão deverá ser aplicado, em função do peso que respetivamente se lhes reconheça. Assim, o caráter prima facie não constituirá uma condição necessária dos princípios, visto que a sua regulação só não será definitiva nos casos em que a resolução dos conflitos normativos colocados deva resolver-se através de uma ponderação; sendo-o (definitiva) nos casos em a determinação do efeito aplicável seja acometida a uma norma de prevalência. Cfr. DUARTE, David, A Norma de Legalidade Procedimental Administrativa, cit., 151-153. No mesmo sentido, AARNIO, *Aulis, Reglas y princípios en el razonamiento jurídico*, cit., 597.

[193] Cfr. ALEXY, Robert, *El Concepto y La Validez del Derecho*, cit., 162; CANOTILHO, 1147; OTERO, Paulo, Legalidade e Administração Pública, cit., 165-166; DWORKIN, Ronald, *Los Derechos en Serio*, cit., 77-78.

ou pelo apuramento da invalidade de uma das regras conflituantes. Exclui-se completamente a validade de convivência antinómica entre regras[194]. Podem ser cumpridas ou incumpridas, sem que admita qualquer margem de ponderação no que a esse cumprimento respeita, obedecendo a sua aplicação a uma lógica de subsunção[195].

A enunciação das propriedades de regime diferenciadoras entre as regras e os princípios não permitem, por si só, estabelecer de forma clara e precisa as respetivas fonteiras concetuais. Sem prejuízo das respetivas diferenciações de regime que que daí poderão advir, propomos que a distinção entre normas-regra e normas-princípio assente, fundamentalmente, na respetiva estrutura. Embora ambas sejam compostas por uma previsão, um operador deôntico e uma estatuição, diferem no modo como estes elementos são configurados e articulados. Vejamos.

As regras prescrevem imposições, permissões e proibições mediante a descrição da precisa conduta a ser adotada, tendo também em vista a realização de um estado ideal de coisas, dependendo, por isso, menos intensamente da sua relação com outras normas e da dimensão interpretativa aquando da determinação da conduta devida – são normas "imediatamente descritivas e mediatamente finalísticas"[196]. Assim sendo, assumem um pressuposto aplicativo do tipo "em todas as situações do género", apenas se aplicando às situações do género que a sua previsão descreve. Nas regras existe determinabilidade da conduta pressuposta na previsão, apontando a sua previsão um único género ou vários géneros de situação determinados[197]. A aplicação das regras exige, assim, uma avaliação da correspondência entre a construção conceitual dos factos e a construção conceitual da norma e da finalidade que lhe dá suporte: encontrando-se prescritos os comportamentos a adotar, cabe ao aplicador justificar a correspondência da construção fatual à descrição normativa e à finalidade que lhe dá suporte[198]. Uma vez que assumem a pretensão de abranger todos os aspetos relevantes para a tomada de decisão, aspirando a gerar uma solução específica para o conflito entre razões, as regras caraterizam-se por uma pretensão de decidibilidade[199]. Em face do exposto, em termos

---

[194] Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito constitucional, cit., 1147; DWORKIN, Ronald, *Los Derechos en Serio*, cit., 75; OTERO, Paulo, Legalidade e Administração Pública..., cit., 165.

[195] Cfr. ALEXY, Robert, *El Concepto y La Validez del Derecho*, cit., 162; DUARTE, David, A Norma de Legalidade Procedimental Administrativa, cit., 134. Para um posicionamento diferenciado, sustentado a aplicabilidade do processo de ponderação na resolução de conflitos entre regras, Cfr. ÁVILA, Humberto, Teoria dos Princípios..., cit., 63.

[196] Cfr. ÁVILA, Humberto, Teoria dos Princípios..., cit. 71-73.

[197] Cfr. DUARTE, David, A Norma de Legalidade Procedimental Administrativa, cit., 139-140.

[198] Cfr. ÁVILA, Humberto, Teoria dos Princípios..., cit., 74-76. Os problemas levantam-se nos "casos difíceis", nos quais a finalidade da norma ou a consideração de elementos a ela exteriores poderá justificar a sua superação aplicativa.

[199] Cfr. ÁVILA, Humberto, Teoria dos Princípios..., cit., 76-78. A caraterística assinalada não obstará, no entanto, a que a consideração de razões de caráter excecional não possa determinar a inaplicabilidade das regras, apesar da verificação dos respetivos pressupostos aplicativos.

concetuais, poderão as regras ser apresentadas como normas imediatamente descritivas e mediatamente finalísticas, com pretensão de decidibilidade, que exigem na sua aplicação uma avaliação da correspondência entre a construção conceitual dos factos e a construção conceitual da norma e da finalidade que lhe dá suporte[200].

Os princípios, por sua vez, prescrevem um estado ideal de coisas – a preservação ou promoção de certos valores ou bens jurídicos –, cuja realização pressupõe a adoção de determinados comportamentos e a exclusão de outros, cabendo ao aplicador a seleção daquele que se revele mais adequado à sua realização – não impõe um comportamento concreto, mas impõe a sua espécie –, pelo que são normas mediatamente descritivas e imediatamente finalísticas[201]. Assim sendo, assumem um pressuposto aplicativo do tipo "em todas as situações de qualquer género", o qual garante que o conteúdo da estatuição será aplicável a todas as situações, seja qual for o seu género, em que o efeito nela contido as possa ter como condição. Não existe, portanto, determinabilidade da conduta pressuposta na previsão: são várias e indefinidas as ações que podem fazer acionar a mecânica normativa, inexistindo um único género de situações cuja ocorrência suscita a aplicação da norma[202]. A sua aplicação exige, assim, uma avaliação da adequação dos efeitos da conduta havida como meio necessário à promoção de um estado de coisas posto pela norma como ideal a ser atingido: não se encontrando prescritos os comportamentos a adotar, cabe ao aplicador justificar a correspondência entre os efeitos da conduta a ser adotada e a realização gradual do estado de coisas exigido[203]. Uma vez que abrangem apenas parte dos aspetos relevantes para uma tomada de decisão, não assumindo a pretensão de originar uma solução específica, mas de contribuir, entre outras razões, para a tomada de decisão, os princípios caraterizam-se por uma pretensão de complementaridade[204]. Em face do exposto, em termos concetuais, poderão os princípios ser apresentados como normas mediatamente descritivas e imediatamente finalísticas, com pretensão de complementaridade, que exigem na sua aplicação uma avaliação da adequação dos efeitos da conduta havida como meio necessário à promoção de um estado de coisas posto pela norma como ideal a ser atingido[205].

Um último aspeto que importará abordar diz respeito ao específico modo de incorporação dos princípios no sistema jurídico-normativo. Constituindo normas jurídicas – portanto, sentidos deônticos

---

[200] Em termos próximos, cfr. ÁVILA, Humberto, Teoria dos Princípios..., cit., 78-79.

[201] Cfr. ÁVILA, Humberto, Teoria dos Princípios..., cit., 71-73. Ainda sobre a referida caraterística, cfr. AARNIO, Aulis, *Reglas y princípios en el razonamiento jurídico*, cit., 598.

[202] Cfr. DUARTE, David, A Norma de Legalidade Procedimental Administrativa, cit., 139-140.

[203] Cfr. ÁVILA, Humberto, Teoria dos Princípios..., cit., 74-76.

[204] Cfr. ÁVILA, Humberto, Teoria dos Princípios..., 76-78.

[205] Em termos próximos, cfr. ÁVILA, Humberto, Teoria dos Princípios..., 78-79.

de domínio geral e abstrato –, os princípios pressupõem a existência de enunciados normativos que os sustentem. Também eles serão incorporados no sistema a partir dos sentidos expressos em enunciados normativos. No entanto, ao contrário das regras, nem sempre o sentido em que se traduz a norma-princípio será extraído de uma forma – mais ou menos – evidente a partir de enunciados normativos dos quais se extrai a formação de uma norma assente numa previsão do tipo "em todas as situações de qualquer género". Em determinados casos, o sentido da norma princípio é extraído a partir de uma operação de generalização realizada por indução. Partindo-se das caraterísticas comuns a várias previsões individuais, contidas em distintas regras sobre determinado núcleo material, extrai-se uma outra norma, cuja previsão – de caráter autónomo em relação à previsão daquelas – abrange todas as situações de todos os géneros que cada uma das regras contém[206].

***

Dentro do universo composto pelas realidades qualificáveis como normas jurídicas será possível estabelecer subcategorizações que vão muito para além daquelas que respeitam à sua divisão em normas primárias ou secundárias ou em normas-regra e normas-princípio. Nuns casos, é o próprio normador quem estabelece a diferenciação; noutros, porém, é a doutrina quem as promove, em atenção à necessidade de dar a conhecer o universo de normas jurídicas que compõe o sistema, não por referência a cada uma delas na sua singularidade, mas através do seu agrupamento em categorias homogéneas, por referência a alguns traços distintivos que se lhes identifique. Ou seja, o agregado normativo global é comunicado a partir do seu desdobramento em conjuntos normativos diferenciados, sendo, neste contexto, possível estabelecer tantas distinções quantos os critérios definidos para o efeito. De modo meramente enunciativo, poderão ser considerados alguns desdobramentos categorizadores (os quais, como teremos oportunidade de perceber, se revelarão sobremaneira úteis ao longo da presente investigação):

— Quanto à natureza deôntica

Uma vez identificados os substratos socialmente relevantes e promovida a sua reprodução no mundo jurídico, o normador promove uma disciplina comportamental mediante o estabelecimento de

[206] Cfr. DUARTE, David, A Norma de Legalidade Procedimental Administrativa, cit., 157-158. O processo de formação de normas de princípio de generalização passa pela produção do seu enunciado específico, com vista à sua integração como norma do conjunto, o que se realiza em duas fases distintas: (1) com a afirmação da existência de uma norma de princípio no ordenamento, através da sua descrição num texto doutrinário ou jurisprudencial, numa afirmação que é a própria realização da indução; e (2) com a criação de uma convicção de obrigatoriedade sobre a efetiva pertinência da norma afirmada ao conjunto, nos termos correntes da produção de enunciados consuetudinários. Neste segundo momento, os princípios deixam de constituir uma mera valoração pessoal sobre um determinado sentido comum a várias regras, para passarem a ser normas do conjunto. Cfr. DUARTE, David, A Norma de Legalidade Procedimental Administrativa, cit., 159.

imposições, proibições e permissões, tornando-se, assim, possível distinguir normas impositivas, as quais prescrevem a adoção de um determinado comportamento; normas proibitivas, as quais prescrevem a omissão de um dado comportamento; e normas permissivas, as quais concedem poderes ou faculdades, colocam o exercício de um poder jurídico nas mãos do destinatário da norma.

— Quanto à origem

Constatando-se que as normas jurídicas que convivem no contexto de um determinado sistema podem ter origem em núcleos de produção normativa interna ou externa, resulta a possibilidade de as qualificar como normas internas, as quais têm origem nos núcleos de produção normativa reconhecidos dentro do sistema jurídico-normativo estadual, cumprindo com as condições de validade por si impostas; e normas externas, as quais, embora não tenham origem nos núcleos de produção normativa reconhecidos dentro do sistema jurídico-normativo estadual e não sendo produzidas de acordo com as suas condições de validade, cumprem com as condições de aplicabilidade por ele estabelecidas (como será o caso das normas de Direito Internacional, de Direito da União Europeia ou de outros sistemas jurídico-normativos estaduais).

— Quanto ao âmbito de eficácia material

Embora sejam, por definição, prescrições produzidas num plano geral e abstrato, as normas jurídicas apresentam níveis de generalidade e abstração variados, aspeto que possibilita a sua categorização por referência a uma relação de cabimento da previsão de uma norma na previsão de uma outra (esta, mais ampla)[207]. As normas gerais estabelecem o regime jurídico regra para um determinado âmbito aplicativo. Tomando por referência esse mesmo âmbito de aplicação, as normas especiais estabelecem regimes jurídicos destacáveis dentro dele, estabelecendo padrões comportamentais distintos daqueles que resultariam da aplicação da norma geral, sendo que: quando os referidos regimes se traduzem numa adaptação do regime geral tendo por referência as especificidades associadas a um determinado conjunto de situações, sem que, no entanto, contradigam frontalmente o regime geral, falamos de normas especiais em sentido estrito; quando estabelecem um regime jurídico contrário àquele que consta da norma geral, falamos de normas excecionais[208]. Uma vez que comportam uma sobreposição aplicativa face às normas gerais – comungando, em termos parciais, do seu campo aplicativo – a inaplicabilidade das normas especiais determinará a recuperação da aplicação da norma geral.

---

[207] Cfr. MORAIS, Carlos Blanco de, As leis reforçadas, cit., 244; Cfr. SOUSA, Miguel Teixeira de, Introdução ao Direito, cit., 224-227.

[208] A este respeito, TEIXEIRA DE SOUSA integra os fundamentos da definição de regimes excecionais em duas categorias: (*i*) fundamentos sistémicos, que correspondem ao facto de a regra geral obedecer a determinados princípios e a regra excecional se basear em princípios distintos; (*ii*) fundamentos pragmáticos, os quais são ditados por meras razões práticas. Cfr. SOUSA, Miguel Teixeira de, Introdução ao Direito, cit., 226-227.

— Quanto à natureza dos poderes jurídicos que as emanam (numa perspetiva interna)

Quanto à natureza dos poderes jurídicos nos quais têm origem, podem as normas, numa perspetiva interna, ser integradas em três categorias fundamentais: normas constitucionais, normas legais e normas regulamentares.

A Constituição encerra o bloco normativo fundamental do sistema jurídico-normativo, nela podendo ser encontrados os princípios estruturais do sistema e a distribuição básica de competências entre os seus diversos órgãos e sujeitos. As suas normas assumem uma posição primacial na hierarquia normativa e reclamam uma força vinculante que se projeta ao longo de todo o sistema. Compreende-se, assim, que as normas constitucionais assumem uma irrenunciável preponderância na própria configuração do sistema jurídico. É a partir delas que são determinados os núcleos internos de produção normativa, bem como as condições de aplicabilidade das normas jurídicas provenientes de fontes de Direito externas, de onde se extrairá que todas as normas jurídicas que integram o sistema – independentemente da respetiva origem – têm na constituição a respetiva condição de validade ou de aplicabilidade. Assumindo-o numa perspetiva puramente interna – e desconsiderando, para já, o caso das normas jurídicas com origem em núcleos de produção normativa externos, cuja desconformidade com as normas constitucionais deverá ser resolvida a partir de critérios de preferência aplicativa –, o sistema fiscal emerge como um complexo normativo constitucionalmente conformado. Ora, a delimitação do conceito de norma constitucional não se afigura tarefa simples, uma vez que nem todas as normas constitucionais se encontram no texto constitucional e nem todas as normas que nele se encontram plasmadas merecerão tal qualificação. O recurso aos conceitos de constituição em sentido formal e em sentido material constituirão instrumentos de grande valia na aproximação a tal conceito[209]: (*i*) em sentido formal, são constitucionais as normas que se encontrem positivadas no texto constitucional, o que pressupõe a sua emanação pelo poder constituinte ou derivado através de um procedimento específico e com uma ordenação normativa de valor superior; (*ii*) em sentido material, são constitucionais as normas que, independentemente do órgão que as emana, da forma que revestem ou do procedimento de formação que determinou a sua introdução no ordenamento jurídico, se revestem de dignidade constitucional – portanto, de valor normativo superior – em virtude do facto de respeitarem à disciplina das dimensões estaduais fundamentais (como será o caso de normas que tenham por objeto a estrutura, atribuições e competências dos órgãos supremos estaduais, as instituições fundamentais do Estado e a posição do cidadão no Estado). Significa isto que nem todas as

[209] Quanto à distinção enunciada, cfr. VAZ, Manuel Afonso, Teoria da Constituição: o que é a Constituição, hoje?, Universidade Católica Editora, Porto, 2015; BACHOF, Otto, Normas Constitucionais Inconstitucionais?, tradução de José Manuel M. Cardoso da Costa, Almedina, 1994, 39; ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 533-534.

normas jurídicas formalmente incluídas no texto constitucional assumem tal configuração em termos materiais; da mesma forma que poderão ser encontradas normas jurídicas materialmente constitucionais fora do catálogo da Constituição.

Apartadas das normas constitucionais e numa posição de infraordenação em relação a elas, destaca-se uma subcategoria integrada por normas jurídicas que têm origem em núcleos internos de produção normativa e às quais é atribuído o valor de lei[210]. São atos normativos produzidos por órgãos legislativos no exercício de poderes legislativos[211], os quais, no nosso ordenamento jurídico, podem assumir uma de três configurações possíveis: (*i*) leis, quando emanadas pela Assembleia da República[212] – as quais podem ser de dois tipos, leis com valor reforçado e leis sem valor reforçado[213]; (*ii*) decretos-leis, quando produzidos pelo Governo no exercício das respetivas funções legislativas[214] – os quais podem ser configurados como decretos-leis simples, autorizados, de desenvolvimento e exclusivos[215]; e (*iii*) decretos legislativos regionais, quando emanados pelas Assembleias legislativas regionais dos Açores e Madeira[216] – os quais podem assumir a configuração de decretos legislativos

[210] Salvo, claro está, na hipótese identificada supra de qualificação como normas materialmente constitucionais.

[211] BLANCO DE MORAIS define o ato legislativo nos seguintes termos: "o ato legislativo pode definir-se como todo o critério político de decisão produzido, revelado e publicado sob a forma típica de lei pelos órgãos titulares da sub-função legislativa, que se mostre apto a exprimir uma supremacia relacional no respeitante aos demais actos normativos de Direito interno, atinentes às restantes funções constituídas do Estado-coletividade". Cfr. MORAIS, Carlos Blanco de, As leis reforçadas, cit., 131 (quanto à definição) e 107-130 (quanto à sua formação). FREITAS DA ROCHA propõe a sua formulação em termos negativos: "acto formalmente geral e abstracto que não constitua expressão das funções constituinte ou negativa". Ainda quanto ao sentido de "lei" no nosso ordenamento jurídico, cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional, cit., 696-697, 720-721; SOUSA, Marcelo Rebelo de, O Valor Jurídico do Acto Inconstitucional, I, Gráfica Portuguesa, Lisboa, 1988, 309; e ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 564.

[212] Cfr. n.º 1 do artigo 112.º e al. c) do artigo 161.º da CRP.

[213] São leis de valor reforçado as que impõem um dever de subordinação às demais: leis orgânicas, leis de autorização legislativa, leis de bases e leis de enquadramento. Cfr. artigos 106.º, 164.º e 165.º e n.º 2 do artigo 166.º da CRP. Para uma análise exaustiva do regime das leis de valor reforçado, cfr. MORAIS, Carlos Blanco de, As leis reforçadas, cit., 696-825; CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional, cit., 749-786; ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 575-637.

[214] Cfr. n.º 1 do artigo 112.º e artigos 198.º, 200.º da CRP

[215] Cfr. als. a) a c) do n.º 1 e n.º 2 do artigo 198.º da CRP. Em termos materiais, importa reter que a Constituição atribui reservas de competência aos diferentes órgãos com poderes legislativos: à Assembleia da República é garantida uma reserva material absoluta (matérias exclusivamente disciplinadas por ela) e uma reserva material relativa (matérias disciplinadas por ela, salvo concessão de autorização legislativa ao Governo). Também ao Governo é reconhecida uma reserva de competência legislativa exclusiva (no que respeita a matérias relacionadas com a sua própria organização e funcionamento). As matérias não incluídas em tais reservas, consideram-se concorrentes, podendo ser disciplinadas por qualquer um daqueles órgãos. Cfr. MIRANDA, Jorge, MEDEIROS, Rui, Constituição Portuguesa Anotada, Tomo II, Coimbra Editora, Coimbra, 2006, 266. Com uma posição tendencialmente distinta quanto às competências concorrentes, sustentando que deverá o Governo "autorrestringir-se no exercício das suas competências concorrentes" no caso de "matérias que pela sua transcendente importância relevem da esfera de influência parlamentar", cfr. MONCADA, Luís s. Cabral de, Lei e Regulamento, Coimbra Editora, Coimbra, 2002, 839.

[216] Cfr. n.º 1 do artigo 112.º e als. a) a c) do n.º 1 do artigo 227.º, e artigos 228.º e 232.º da CRP

regionais simples, decretos legislativos regionais autorizados e decretos legislativos regionais de desenvolvimento[217].

Numa terceira categoria, enquadramos normas jurídicas que se encontram numa relação de infraordenação em relação às normas com valor de lei – e por maioria de razão em relação às normas de valor constitucional –, e que correspondem a atos normativos produzidos por órgãos administrativos no exercício de poderes administrativos: as normas regulamentares[218]. A administração assume funções normadoras e desempenha, por isso, um papel que não poderá ser negligenciado na tarefa de arquitetura do ordenamento normativo[219]. Partindo do enquadramento fornecido por normas jurídicas de valor legal[220], as normas regulamentares assumem o propósito de as densificar, dotando de maior grau de especificidade a disciplina das realidades por elas visadas – neste sentido, permitem ultrapassar algumas das dificuldades associadas à aplicação de enunciados normativos que apresentem imperfeições[221] ou sejam construídos a partir de conceitos indeterminados ou polissémicos. Ao mesmo tempo, trata-se de um poder cujo exercício não se encontra revestido das mesmas exigências formais e procedimentais que se associam ao exercício do poder legislativo, garantindo níveis superiores de celeridade na construção do ordenamento jurídico; e que se revela apto a suprir as debilidades associadas à falta de especialização do poder parlamentar, as quais se fazem sentir aquando da normação de matérias técnicas especialmente complexas[222]. Embora a titularidade do poder regulamentar seja reconhecida de forma expressa pela Constituição ao Governo[223], às Regiões Autónomas[224] e às Autarquias Locais[225], não resulta prejudicada a possibilidade de o mesmo ser

[217] Cfr. als. a) a c) do n.º 1 do artigo 227.º da CRP.

[218] Quanto ao conceito de regulamento, cfr. QUEIRÓ, Afonso, Teoria dos regulamentos, 1.ª Parte, in Revista de Direito e Estudos Sociais, Ano XXVII, Janeiro-Dezembro, 1-5; MONIZ, Ana Raquel, A titularidade do poder regulamentar no Direito administrativo português, in Estudos sobre os regulamentos administrativos, Almedina, Coimbra, 2013, 43, 50-53; ANDRADE, José Carlos Vieira de, Lições de Direito Administrativo, 4.ª Edição, Imprensa da Universidade de Coimbra, Coimbra, 2015, 139-140; e ALMEIDA, Mário Aroso de, Teoria Geral do Direito Administrativo: temas nucleares, Almedina, Coimbra, 2012, 79-84.

[219] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 688.

[220] Discute-se na doutrina a admissibilidade de regulamentos subtraídos à exigência de precedência de lei. Quanto à problemática assinalada, cfr. ANDRADE, José Carlos Vieira de, Lições de Direito Administrativo, cit., 145-146; CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional, cit., 838-841; MONCADA, Luís s. Cabral de, Lei e Regulamento, cit., 996-1010; ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 698-699.

[221] Neste sentido, cfr. QUEIRÓ, Afonso, Teoria dos regulamentos, 2.ª Parte, in Revista de Direito e Estudos Sociais, Ano XXVII, Janeiro-Março, 6.

[222] Cfr. MONIZ, Ana Raquel, A titularidade do poder regulamentar..., cit., 43, 50-51, 65-66; e ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 689, 698.

[223] Cfr. al. c) do artigo 199.º da CRP. Os regulamentos do Governo revestem a forma de decreto regulamentar quando tal seja determinado pela lei que regulamentam, bem como no caso de regulamentos independentes (cfr. n.º 6 do artigo 112.º).

[224] Cfr. al. d) do n.º 1 do artigo 227.º da CRP. A par da autonomia política, económica e financeira, é constitucionalmente reconhecida a autonomia normativa das Regiões Autónomas, a qual se desdobra em duas dimensões: a dimensão legislativa (através dos já referidos decretos legislativos regionais) e a dimensão regulamentar (através de decretos regulamentares regionais).

concedido por via de lei a órgãos e entidades fora daquele catálogo – tais como, os diversos órgãos integrados na hierarquia do Estado, entidades da administração indireta, entidades da administração autónoma não territorial e entidades privadas que exercem funções administrativas[226]. Constituindo uma forma do exercício do poder administrativo, a emanação de normas regulamentares encontra-se submetida ao princípio da legalidade da administração. Por esse motivo, sobre o seu exercício impendem três exigências[227]: (*i*) a precedência de lei – a existência de normas regulamentares pressupõe um fundamento normativo de valor legal[228]; (*ii*) a prevalência de lei – as normas regulamentares não podem contrariar a disciplina normativa legal existente, cedendo perante a norma legal em caso de contradição[229]; e (*iii*) a reserva de lei – as normas regulamentares não podem invadir os domínios materiais assegurados à norma legal, criando uma disciplina inovatória em matérias de reserva legislativa. A respeito desta última exigência, importa salientar que no contexto das matérias sujeitas a reserva de lei exigir-se-á uma densidade normativa reforçada.

3.1.2. A complexidade do sistema jurídico-normativo

A composição plural constitui uma dimensão ontológica do conceito de sistema. Como tivemos oportunidade de assinalar, o conceito terá sempre por referência uma realidade composta – um agregado ou conjunto –, dotando-se de significado por referência a uma pluralidade que se pretende agregar de modo unitário e organizado. Também o conceito de sistema jurídico se reportará a uma realidade necessariamente plural, não se concebendo a possibilidade de atribuir tal qualificação a uma realidade integrada por uma única componente. Corresponderá a um complexo de normas jurídicas. A complexidade que se assinala, para além de constituir uma condição que o sistema jurídico – por

---

[225] Cfr. artigo 241.º da CRP. A atribuição de poder normativo de caráter regulamentar constitui uma das dimensões da autonomia das Autarquias Locais e uma manifestação do princípio da descentralização administrativa (cfr. n.º 1 do artigo 237.º e n.º 1 do artigo 267.º da CRP), garantindo-lhes, através da emanação de normas jurídicas regulamentares, a faculdade de adaptar as disposições normativas de valor constitucional e legal às específicas necessidades e interesses das respetivas populações (cfr. artigo 3.º da Carta Europeia da Autonomia Local). Neste sentido, é-lhes reservado um domínio de intervenção regulamentar que não poderá resultar suprimido ou prejudicado de modo desrazoável em virtude da emanação de normas legais. Neste sentido, cfr. MONIZ, Ana Raquel, A titularidade do poder regulamentar..., cit., 98. Ainda sobre esta questão, cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional, cit., 740, 843-844.

[226] Em geral, sobre a titularidade do poder regulamentar, Cfr. MONIZ, Ana Raquel, A titularidade do poder regulamentar..., cit., 41-177; ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 702-720.

[227] Quanto ao referido princípio e respetivas exigências, cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional, cit., 835-836; ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 695.

[228] O poder regulamentar é um poder público e por isso encontra o seu fundamento jurídico na lei, constitucional ou ordinária, cfr. QUEIRÓ, Afonso, Teoria dos regulamentos, 2.ª Parte, cit., 11-12. Compreende-se, assim, que a emanação de normas regulamentares pressuponha a indicação expressa das leis que visam regulamentar ou que definem a competência subjetiva e objetiva para a sua emanação (cfr. n.º 7 do artigo 112.º da CRP).

[229] Existe uma relação de complementaridade entre o regime legalmente previsto e a disciplina normativa consagrada no regulamento. Cfr. MONIZ, Ana Raquel, A titularidade do poder regulamentar..., cit., 57.

natureza – não poderá dispensar, constitui uma dimensão fortemente potenciada por fatores da mais diversa ordem, que fazem dele um "cosmos normativo"[230] assente na reunião de normas jurídicas de caráter bastante heterogéneo, as quais podem, nomeadamente, ter origem em núcleos de produção normativa muito diversificados, que tanto podem assumir caráter interno – centralizados ou descentralizados – como assumir caráter externo; revestir roupagens jurídicas distintas; ocupar posições diferenciadas em termos hierárquicos; assumir âmbitos aplicativos diversificados, seja em termos materiais, subjetivos, temporais ou espaciais. Neste sentido, será possível classificar a complexidade do sistema jurídico-normativo em razão dos diferentes fatores que lhe subjazem:

(i) Complexidade ontológica

A constatação de que o sistema será necessariamente composto por normas primárias e secundárias e por regras e princípios, traz à evidência o seu caráter ontologicamente complexo. Com efeito, um sistema jurídico-normativo será, necessariamente, composto por um conjunto de normas primárias e secundárias. Normas de uma e outra categoria não poderão ser dispensadas na sua constituição, sob pena de lhe dever ser recusada tal qualificação. Sem as normas primárias – as quais respeitam à conformação comportamental dos sujeitos, exigindo deles a adoção ou a abstenção de determinada conduta – o sistema de Direito não se revelaria apto a desempenhar a sua missão fundamental de ordenação da realidade social. Por sua vez, sem as normas secundárias – as quais se reportam a outras normas, atribuindo poderes e disciplinando a criação, aplicação, modificação e extinção de outras normas – nem sequer seria possível equacionar a formação de um sistema de normas, uma vez que cabe a estas a prescrição das condições e procedimentos através dos quais são emanadas normas válidas. Será a partir da articulação dos dois tipos de normas enunciadas que se dá forma e sentido ao sistema, não assumindo tal natureza um qualquer esquema organizatório que se encontre desprovido de normas de um dos referidos tipos[231]. Logo por aqui – isto é, da simples exigência de normas das referidas categorias – será possível extrair o imperativo caráter plural das unidades normativas que integram um ordenamento jurídico[232].

Por outro lado, o sistema jurídico será composto por regras e princípios. As funções acometidas a umas e a outros, considerando a específica configuração que assumem, determinam a impossibilidade de um sistema jurídico-normativo – digno dessa qualificação – poder dispensar, na sua

[230] Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional e Teoria da Constituição, cit., 1142.

[231] Cfr. HART, Herbert L., A. O Conceito de Direito, cit., 103 e 109.

[232] Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 162.

constituição, normas de um destes tipos[233]. Enquanto as regras lhe conferem uma maior certeza aplicativa e níveis superiores de certeza e segurança jurídicas, os princípios desempenham um papel primordial ao nível da aglutinação e unificação de todo o sistema jurídico normativo[234]. Constituindo o sistema um agregado normativo necessariamente integrado por regras e princípios, também por aqui se recusará a possibilidade de o mesmo se constituir a partir de uma única norma jurídica.

(ii) Complexidade material

A complexidade associada à realidade social que o Direito é chamado a disciplinar também não se compatibilizará com a existência de uma única norma jurídica, tornando inevitável a constituição do sistema jurídico a partir de uma pluralidade. Não será, assim, possível extrair diretamente de uma única norma de conduta a disciplina de toda a realidade juridicamente relevante. Se a regulamentação inerente às normas de conduta corresponde à qualificação dos comportamentos dentro dos três operadores deônticos – obrigatório, proibido e permitido –, para que fosse possível conceber um sistema composto por uma só norma seria necessário imaginar que a mesma se referisse a todas as ações possíveis e as qualificasse como uma modalidade, o que não será possível[235].

A impossibilidade de disciplinar todas as realidades juridicamente relevantes através de uma única norma de conduta evidencia a imperativa composição plural do sistema jurídico-normativo[236]. Assim, complexidade material dos sistema jurídico-normativo desenvolve-se em termos proporcionais à complexidade do sistema social que se propõe a regular. Este será – como, aliás, teremos oportunidade de analisar – um aspeto muito importante em matéria fiscal, uma vez que tudo isto é suscetível de ser regulado numa perspetiva fiscal (família, ambiente, património, justiça, comércio, arrendamento, etc). Sobrepondo-se sobre os mais variados domínios materiais, o Direito fornece a sua regulação através do estabelecimento de padrões comportamentais e regimes jurídicos. Neste contexto, passa a ser possível identificar agregados normativos que comungam de uma afinidade no

[233] Equacionando a composição de sistemas exclusivamente formados por regras e de sistemas exclusivamente formados por princípios, e analisando as respetivas insuficiências, cfr. ALEXY, Robert, *El Concepto y la Validez del Derecho*, cit., 165 e seguintes.

[234] Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional e Teoria da Constituição, cit., 1162-1164; OTERO, Paulo, Legalidade e Administração Pública, cit., 166.

[235] Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 162. Para além disso, as normas que estabelecem uma regulação comportam, simultaneamente, uma norma que subtrai a essa regulamentação todas as outras ações possíveis ("norma geral excludente"). A existência de duas normas associadas a um único enunciado prejudica – logo por aí – a possibilidade de fazer assentar o sistema numa única norma jurídica.

[236] Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 164-165; e ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 247. Também seria de excluir a possibilidade de o fazer assentar numa única norma de estrutura. Ainda que, neste segundo caso, tal fosse "juridicamente pensável" – por referência a uma norma secundária no contexto de um ordenamento totalitário que atribua ao soberano o poder exclusivo de criação normativa –, não constituiria, ainda assim, uma situação "juridicamente plausível", devendo por isso ser recusada. Em todo o caso, a eventual existência de uma só norma de estrutura não excluiria a necessária composição plural das normas de conduta.

que respeita à tipologia de matérias sobre as quais se debruçam, isolando-se, assim, subsistemas normativos[237].

Na verdade, a evolução da realidade social e a crescente especificidade associada às matérias cuja disciplina se reclama do Direito determinam a emergência de núcleos de normas jurídicas cada vez mais especializados, emergindo agregados normativos que se evidenciam a propósito das categorias normativas tradicionais[238]. Esta não será, aliás, uma dimensão negligenciável da complexidade do sistema jurídico, quando considerados os novos e exigentes desafios que ao sistema jurídico-normativo são colocados, quando considerada a necessidade de antecipar, prevenir ou contrariar fenómenos como as crises dos mercados financeiros, os desastres ambientais, as patologias associadas ao desenvolvimento das tecnologias de informação, o terrorismo, a sociedade do risco; ou dar uma adequada resposta aos impulsos da pós-modernidade. A emergência de fenómenos – como os enunciados – que reclamam do sistema o respetivo enquadramento jurídico, bem como a crescente assunção de responsabilidades estaduais, pressupõem a satisfação de novas e sempre mais exigentes necessidades coletivas, o que envolve um aumento dos níveis de produção normativa e, assim, uma crescente complexificação do sistema.

(iii) Complexidade jurídico-axiológica

Convoca uma dimensão conflitual para o Direito, em virtude da juridificação de valores ou bens jurídicos cuja preservação ou promoção determinam com frequência a emanação de normas jurídicas de sinal divergente e até contrário.

Não sendo alheio às dimensões axiológicas presentes no macrossistema social do qual constitui parte integrante, e sem prejuízo da dinâmica autorreferencial que carateriza o seu funcionamento, o sistema jurídico identifica junto daquele os valores essenciais para a convivência social merecedores de proteção jurídica e absorve-os no seu interior sob a roupagem de bens ou valores jurídicos, sendo que aqueles que possam considerar-se fundamentais são erigidos à categoria de bens ou valores jurídicos fundamentais, por via da respetiva constitucionalização. As referidas dimensões axiológicas são, assim, incorporadas no sistema jurídico através de um processo de juridificação e resultam vertidas em normas – mormente, princípios – que se colocam no interior daquele numa posição hierarquicamente privilegiada (supraordenada), a qual – como veremos – lhes permite influenciar os desenvolvimentos normativos que em relação a elas se encontram

[237] Quanto a esta questão, ver o Ponto 1.1. do Capítulo I da Parte II.

[238] Será, por exemplo, o caso das normas de Direito administrativo e daquelas que, no seu âmbito, disciplinam as matérias do urbanismo e do ambiente, saúde, energia, etc. Sobre a questão, cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional e Teoria da Constituição, cit., 1146-1147.

infraordenados. Por esta via, a complexidade das dimensões axiológicas sociais é – pelo menos em parte – transposta para o interior do sistema jurídico. Todavia, a complexidade jurídico-axiológica a que se faz referência resulta sobremaneira intensificada em virtude do fenómeno de proliferação dos núcleos de produção normativa (abordado infra a propósito da complexidade espacial), o qual marca a abertura do sistema jurídico (estadual) a normas com origem em sistemas-jurídicos colocados no seu exterior, os quais se movem por uma axiologia jurídica própria e específica. De facto, a abertura do sistema determina uma convivência de normas que se orientam por contextos axiológico-jurídicos que poderão ser diferenciados e, não raras vezes, conflituantes. Esta será, aliás, uma problemática que – conforme se analisará – se observa de modo particularmente intenso no âmbito do sistema fiscal, no contexto da articulação das disposições normativas que têm origem nos núcleos de produção normativa interna e daquelas que são emanadas pela UE.

(iv) Complexidade orgânica

Por contraposição ao paradigma de norma jurídica saído dos quadros teóricos da modernidade, no contexto do qual se apontava para uma centralização e concentração das faculdades normativas num núcleo reduzido de órgãos da pessoa coletiva Estado, verifica-se que os sistemas hodiernos tendem a caraterizar-se pelo reconhecimento de prerrogativas normadoras a um amplo núcleo de órgãos integrados na estrutura hierárquica da pessoa coletiva Estado, desconcentrando, por isso, tais competências, assim como descentralizando as faculdades normadoras, mediante o reconhecimento de poderes para o efeito a órgãos de pessoas coletivas autónomas em relação ao Estado.

Emerge, assim, uma ideia de "pluricentrismo normativo"[239]. Com efeito, o Estado não detém o monopólio da criação normativa. São, aliás, vários os preceitos constitucionais determinam a descentralização e a desconcentração do exercício das faculdades normadoras[240]. Por sua vez, a desconcentração normativa visa descongestionar o exercício das competências normativas pelos órgãos do Estado central[241]. Pode ser desenvolvida em primeira linha, mediante a repartição das faculdades normadoras por diferentes órgãos da pessoa coletiva Estado. Pense-se, a este respeito, no exercício das faculdades legiferantes, que se encontram repartidas pela Assembleia da República e

[239] Assinalando o fenómeno e socorrendo-se do conceito enunciado, cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional e Teoria da Constituição, cit., 696.

[240] Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional e Teoria da Constituição, cit., 703.

[241] Neste contexto, assume especial relevância o fenómeno de governamentalização do poder legiferante, traduzido na crescente assunção de funções legislativas pelo governo, o qual é abordado no Ponto 2.2.1. da Parte III.

pelo Governo[242], ou no exercício do poder regulamentar que se encontra desdobrado pelos diferentes órgãos integrados na Estrutura do Estado[243]. Numa segunda linha de desenvolvimento, a desconcentração poderá ter lugar mediante a complementação do exercício de competências legiferantes através de competências normadoras de natureza regulamentar. Em ambos os casos, trata-se de determinar uma partilha de competências normadoras entre distintos órgãos integrados dentro da pessoa coletiva Estado. A descentralização normativa, por sua vez, traduz a consagração de estruturas autónomas às quais são reconhecidas faculdades normativas, promovendo-se, assim, uma deslocação das faculdades normativas da pessoa coletiva Estado para pessoas coletivas dela destintas. Será o caso, ao nível territorial, das competências normativas constitucionalmente reconhecidas às Regiões Autónomas – ao nível legiferante e regulamentar – e às Autarquias Locais – ao nível regulamentar[244]. Será também o caso das faculdades normativas reconhecidas a outras entidades, tais como as universidades, as ordens profissionais ou as federações desportivas[245]. Regista-se, assim, uma periferização das faculdades normativas. As competências para a produção normativa no próprio interior do sistema jurídico-normativo – e assim, constitucionalmente enquadrada – encontram-se acometidas a diferentes órgãos, os quais nem sempre se integram na pessoa coletiva Estado, evidenciando-se, assim, a sua complexidade numa perspetiva orgânica[246]. Como veremos, a complexidade orgânica a que ora se faz referência observa-se de modo especialmente intenso no âmbito do sistema fiscal, seja ao nível de uma progressiva desparlamentarização (ou governamentalização) do poder de criação normativa fiscal, seja ao nível do reconhecimento de importantes faculdades normadoras aos entes territoriais menores, os quais, como se acaba por reconhecer, não deixam de contribuir de modo importante para alguns dos mais significativos desenvolvimentos patológicos do sistema fiscal.

---

[242] Nos termos do n.º 1 do artigo 112.º, e artigos 161.º, 164.º, 165.º e 198.º da CRP. Neste sentido, cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional e Teoria da Constituição, cit., 703.

[243] Cfr. n.ºs 6 e 7 do artigo 112.º, al. c) do artigo 199.º da CRP e artigo 138.º do CPA.

[244] Faculdades que lhe são garantidas nos termos das als. a) a d) do n.º 1 do artigo 227.º, 228.º e do artigo 241.º da CRP. A propósito do referido aspeto, cfr. ANDRADE, Vieira de, Autonomia regulamentar e reserva de lei, in Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Afonso Rodrigues Queiró, I, Coimbra, 1984, 32 e seguintes; MOREIRA, Vital, Administração Autónoma e Associações Públicas, Coimbra, 1997, 180 e seguintes; CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional e Teoria da Constituição, cit., 703-704.

[245] Faculdades que lhes são reconhecidas nos termos do n.º 2 do artigo 76.º e do n.º 4 do artigo 267.º da CRP. A propósito do referido aspeto, cfr. MOREIRA, Vital, Administração Autónoma e Associações Públicas, Coimbra, 1997, 177 e seguintes; CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional e Teoria da Constituição, cit., 704.

[246] Assinalando a emergência de "microssistemas" no âmbito do sistema jurídico estadual como uma das dimensões da sua complexidade, cfr. OTERO, Paulo, Legalidade e Administração Pública, cit., 333.

(v) Complexidade formal

Na sua aceção clássica, saída dos quadros teóricos fornecidos pela modernidade, o conceito de norma jurídica pautava-se por uma marcada unidade formal, no sentido da afirmação do caráter tendencialmente homogéneo das categorias normativas[247]. A superação do paradigma da modernidade determinou uma erosão do conceito clássico de norma, registando um desgaste de grande parte das suas caraterísticas típicas, nomeadamente da que respeitava à sua unidade formal – neste específico ponto, em virtude de um fenómeno de diversificação interior dos blocos normativos clássicos e de emergência de blocos normativos deles destacáveis. Assim, para além da incorporação no sistema de normas provenientes de outros sistemas – como se enunciará infra a propósito da complexidade espacial –, com específicas configurações que se distanciam dos protótipos tipicamente incluídos nos blocos normativos clássicos[248], regista-se uma multiplicação dos centros de produção normativa internos reconhecidos e a emergência de novas variantes formais e materiais dos tipos de normas produzidos por cada órgão – tanto ao nível legiferante como ao nível regulamentar[249] –, dimensões que evidenciam a diversidade e heteronomia normativas presentes no sistema[250]. A afirmação da complexidade formal do sistema jurídico normativo assinala, portanto, a existência de uma "plurimodalidade" normativa, traduzida na possibilidade de, no seu âmbito, as normas jurídicas assumirem modalidades (formas) bastante diversificadas[251]. Esta será uma dimensão que não poderá ser desconsiderada quando se partir para a análise do sistema fiscal, face à circunstância de serem variáveis as exigências que se colocam – em termos formais – às normas que disciplinam a matéria dos impostos, em função do específico tópico material (fiscal) objeto de regulação.

(vi) Complexidade espacial

A complexidade espacial do sistema jurídico desenvolve-se em duas frentes: (a) complexidade espacial intrassistemática, a qual se reporta ao fenómeno de ingresso no sistema jurídico-normativo

---

[247] Cfr. PASTOR, Juan Alfonso Santamaria, *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, cit., 300-301.

[248] Pense-se, a título de exemplo, no caso das normas incorporadas nas diretivas emanadas pela EU.

[249] Tomando por referência o sistema jurídico português será possível identificar a consagração de três tipos legais: leis, decretos-leis e decretos legislativos regionais. No entanto, dentro de cada uma das categorias será possível identificar diferentes subcategorias, destacando-se a existência de leis orgânicas, leis de bases, leis de autorização legislativa, leis de enquadramento; decretos-leis concorrentes, autorizados, exclusivos e de desenvolvimento; e decretos legislativos regionais concorrentes, autorizados e de desenvolvimento. Cfr. artigos 112.º, 198.º e 227.º da CRP. Por sua vez, o bloco normativo formado pelas normas regulamentares também se carateriza pela respetiva diversificação. Se tomarmos por referência os regulamentos governamentais será possível identificar as seguintes modalidades formais: decretos regulamentares, resoluções, portarias, despachos. Cfr. n.º 6 do artigo 112.º da CRP e n.º 3 do artigo 138.º do CPA.

[250] Cfr. PASTOR, Juan Alfonso Santamaria, *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, cit., 307.

[251] Neste sentido, e utilizando o conceito enunciado, embora limitando a sua análise à categoria das normas legais, cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional e Teoria da Constituição, cit., 697.

estadual de normas jurídicas produzidas por subsistemas institucionais constituídos no seu contexto, cujo âmbito territorial de aplicação é recortado dentro dos limites daquele – a qual, em certa medida, se sobrepõe à enunciada complexidade orgânica; e (b) complexidade espacial intersistemática, a qual se reporta ao fenómeno de ingresso no sistema jurídico-normativo estadual de normas produzidas por outros sistemas-jurídico normativos, cujo âmbito territorial de aplicação se estende para além dos limites daquele. A primeira tem origem num fenómeno já evidenciado de periferização das faculdades de produção normativa, por contraposição à concentração do seu exercício nas mãos do Estado centralizado. A incapacidade de o Estado central prover, por si mesmo, os níveis regulatórios reclamados – tanto a um nível quantitativo como qualitativo – pela sociedade, determina a delegação do poder de produzir normas jurídicas em poderes ou órgãos inferiores e nele integrados[252]. Traz-se, assim, à evidência o facto de que, pese embora a sua base estadual, uma grande fatia das normas jurídicas produzidas no âmbito do sistema jurídico encontram a sua génese em centros de normação descentralizados, embora localizados no seu interior, os quais constituem subsistemas jurídico-normativos[253].

As normas assim produzidas assumem um âmbito espacial de aplicação recortado pela amplitude territorial das atribuições dos órgãos que as emanam. Por sua vez, a complexidade espacial intersistemática encontra-se intimamente relacionada com a abertura dos sistemas jurídico-normativos ao seu exterior. Num mundo globalizado, no contexto do qual a tomada de decisão produzida no contexto de uma parcela limitada do seu território tem a capacidade de refletir os seus efeitos à escala global, de forma determinante e ao mais variado nível, seria ingénuo pensar equacionar um modelo de sistema jurídico-normativo de base estadual fechado em si mesmo. Na verdade, e sem que tal comporte a supressão das respetivas soberanias constitucionais, os Estados estão cada vez mais abertos ao seu exterior, deixando penetrar no seu âmbito dos respetivos sistemas jurídico-normativos soluções normativas produzidas para lá das suas fronteiras[254].

---

[252] Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, 166. Como destaca REINHILD ZIPPELIUS, deve o Estado ser constituído por subsistemas munidos de capacidade de autorregulação, de modo a conseguirem assimilar parte das influências e especialmente das informações, a que está exposto o sistema global, como sucede quando o mesmo é composto por uma estrutura sistémica escalonada que leva à criação de entidades territoriais. Procura-se, por esta via, aumentar a capacidade de resolução de problemas do aparelho estadual e melhorar a sua capacidade de adaptação à especificidade dos problemas que se colocam num determinado contexto territorial ou social delimitado. Cfr. ZIPPELIUS, Reinhold, Teoria Geral do Estado, cit., 25.

[253] Cfr. OTERO, Paulo, Legalidade e Administração Pública, cit., 333-334. As próprias normas produzidas no âmbito de um dado sistema jurídico estadual veem os seus efeitos serem projetados além das respetivas fronteiras, seja pelo facto de assumirem um âmbito de abrangência alargado (como sucederá quando as mesmas assumam um referente aplicativo subjetivo assente em critérios de nacionalidade ou residência), seja pelo facto de poderem ser convocadas aquando da resolução de litígios plurilocalizados, através de soluções de Direito Internacional Privado, como será o caso do reenvio.

[254] Cfr. OTERO, Paulo, Legalidade e Administração Pública, cit., 333-334. As próprias normas produzidas no âmbito de um dado sistema jurídico estadual veem os seus efeitos serem projetados além das respetivas fronteiras, seja pelo facto de assumirem um âmbito de abrangência alargado (como sucederá

As normas que disciplinam os impostos são, aliás, disso bom exemplo, conforme se observará no Capítulo II da Parte II da presente investigação, a respeito da aplicação de normas de Direito Internacional e de Direito da UE. Trata-se de um fenómeno de pulverização dos núcleos de produção normativa, mas agora numa perspetiva externa, traduzindo a autorização para o ingresso de normas originárias de outros sistemas jurídico-normativos no sistema de referência, para os quais o sistema interno apenas providenciará as condições de aplicabilidade, mas não as respetivas condições de validade, as quais são estabelecidas pelo sistema de origem.

A pluralidade na composição do sistema jurídico resultará, neste contexto, de um fenómeno de pulverização dos núcleos de produção normativa, sendo identificável a convivência de normas com proveniências muito diversificadas, internas e externas. Como teremos oportunidade de analisar, caberá à Constituição – considerando a posição que ocupa na estrutura do ordenamento jurídico – a disciplina do modo de produção normativa interna, constituindo em relação a tais normas fundamento da respetiva validade, bem como a determinação das condições das quais depende a aplicação no seu âmbito de normas provenientes de outros ordenamentos jurídicos, constituindo em relação a elas condição da respetiva aplicabilidade.

(vii) Complexidade temporal

A complexidade temporal do sistema jurídico-normativo pode ser observada numa dupla perspetiva: (i) complexidade temporal intrassistemática, a qual se reporta ao fenómeno de permanente sucessão de normas jurídicas produzidas no âmbito do sistema jurídico de referência; (ii) complexidade temporal intersistemática, a qual se reporta ao fenómeno de sucessão de normas jurídicas produzidas no interior de diferentes sistema-jurídico-normativos que se sucedem temporalmente.

Numa perspetiva sistemática, a afirmação da complexidade temporal do sistema traz à evidência o facto de os sistemas jurídico-normativos constituírem agregados normativos em constante mudança, sendo as normas existentes sucessivamente suprimidas, alteradas e substituídas por normas novas – todas produzidas no seu âmbito –, como forma de dar resposta aos desafios regulatórios que lhes são colocados pelas alterações da vida social[255]. Com efeito, a sincronicidade

---

quando as mesmas assumam um referente aplicativo subjetivo assente em critérios de nacionalidade ou residência), seja pelo facto de poderem ser convocadas aquando da resolução de litígios plurilocalizados, através de soluções de Direito Internacional Privado, como será o caso do reenvio.

[255] Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 165. No entanto, abrindo a amplitude da análise, sempre se poderá apontar como um fator de complexidade temporal de caráter intrassistemático o facto de as normas poderem produzir os respetivos efeitos temporais de modo divergente entre si, isto é, a partir do momento em que entram em vigor, podem ter o seu âmbito temporal de aplicação: temporalmente delimitado; temporalmente não delimitado; reportado às situações que se registem após a sua entrada em vigor; reportado a situações que se tenham registado em momento anterior ao

exigida entre a vontade popular democraticamente formulada e a enformação do sistema jurídico-normativo pressupõe que este se encontre em permanente renovação normativa. O princípio democrático exige, assim, a sucessiva introdução de novas normas jurídicas que suprimam, alterem ou substituam as anteriores, dando origem a um fenómeno de sucessão normativa horizontal e intrassistemática[256]. Por sua vez, numa perspetiva intersistemática, a afirmação da complexidade temporal do sistema tem em vista evidenciar que – por muito sedutora que tal ideia possa apresentar-se, face à respetiva simplicidade – não será realístico perspetivar o sistema jurídico-normativo como um agregado de normas emanadas na vigência de um mesmo texto constitucional[257].

É certo que a instituição do poder constituinte dará origem a um novo sistema, o qual assentará numa norma fundamental distinta e que estabelece novos critérios de validade normativa. Não significa isso, porém, que as normas produzidas no âmbito do sistema que o precedeu não possam conservar a sua vigência no novo sistema[258], porquanto a decisão pela manutenção – em maior ou menor medida – encontra-se ao alcance de uma decisão constitucional produzida no seu âmbito[259]. A complexificação normativa resulta, neste contexto, da sucessão temporal de diferentes matrizes constitucionais e dos respetivos reflexos normativos, traduzindo-se na temporalidade jurídica que faz conviver, em simultâneo, num mesmo sistema normas emanadas à luz de fundamentos que se encontram em diferentes textos constitucionais[260].

A assinalada complexidade temporal do sistema jurídico-normativo determina a sua caraterização como uma realidade dinâmica, assente num fenómeno de permanente sucessão normativa constitucionalmente enquadrada. Conforme o enfoque de análise que se estabeleça, o sistema poderá ser perspetivado em duas dimensões: como um conjunto sincrónico de normas,

---

da sua entrada em vigor; reportado a situações que se registaram em momento anterior ao da sua entrada em vigor, mas que continuam a produzir os respetivos efeitos.

[256] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 281.

[257] Cfr. OTERO, Paulo, Legalidade e Administração Pública, cit., 219.

[258] Claro está que umas normas se revelam mais permeáveis que outras ao assinalado fenómeno. Assim, não se levantam grandes dificuldades ao nível da assimilação por um sistema de normas provenientes do sistema que o antecedeu, quando as mesmas se revelem axiologicamente neutras – como será o caso de normas caráter orgânico e procedimental. Estas, pela sua natureza, revelam uma especial capacidade de resistência à mudança constitucional. Mais problemática será, no entanto, a manutenção de normas axiologicamente preenchidas, porquanto a manutenção da sua vigência sempre dependerá de um prévio controlo de conformidade axiológica perante os novos padrões constitucionalmente acolhidos. Sobre a problemática assinalada, cfr. OTERO, Paulo, Legalidade e Administração Pública, cit., 220-221.

[259] Cfr. PAGÉS, Juan Luis Requejo, *Sistemas normativos, Constitución y Ordenamiento*, cit., 49; e TELLES, Miguel Galvão, Temporalidade jurídica e Constituição, in 20 Anos da Constituição de 1976, Boletim da Faculdade de Direito, Stvdia Ivridica, n.º 46, Coimbra Editora, Coimbra, 2000, 43-44. Veja-se, a este respeito, o disposto no artigo 290.º da CRP.

[260] Alargando-se a amplitude da observação, poderá também assinalar-se a introdução no sistema jurídico interno de normas provenientes de sistemas externos com ele concomitantes, na medida em que a determinação da sua aplicação, embora não produza um efeito invalidante em relação às normas internas que com ela conflituem e que perante ela devam ceder, introduzirá um desvio ao âmbito de temporal de eficácia das normas internas.

estabelecendo-se um corte temporal em relação a um dado conjunto de normas vigentes num momento que se tome por referência; ou como um conjunto diacrónico de normas, tomando por referência a sucessão de normas jurídicas ou de conjuntos de normas jurídicas cuja vigência é determinada à luz dos mesmos critérios[261].

Teremos oportunidade de observar que a complexidade constitui uma propriedade caraterizante do sistema fiscal, constituindo este – como veremos – um dos desdobramentos do sistema jurídico no qual aquela se observa com maior intensidade, associando-se a fenómenos de hipertrofia e de híper-variabilidade normativas.

***

Para que se possa falar em sistema, o complexo universo normativo que se acaba de descrever não poderá constituir um agregado caótico de unidades normativas desconexas. Deverá o mesmo revelar-se unitário (no sentido em que as suas normas partilhem um substrato genético comum), autónomo (no sentido de que se revele capaz de produzir as suas próprias normas e decidir por si mesmo a aplicabilidade de normas provenientes de outros sistemas), sistemático (no sentido de que as suas componentes se relacionem de modo harmonioso e coerente entre si) e completo (no sentido em que a regulamentação que as suas normas instituem não se revele incompleta ou lacunosa). Estas serão exigências cuja análise se promove nos apartados seguintes.

3.2. A unidade do sistema jurídico-normativo

3.2.1. O sentido da exigência de unidade

Um sistema jurídico-normativo deverá ser unitário. Faltando-lhe tal caraterística, estaremos perante um mero agregado fragmentário de normas de origem diversa ao qual não poderá atribuir-se a qualificação de sistema[262]. Embora a complexidade da sua composição comporte dificuldades acrescidas no que respeita à redução à unidade dos elementos que o integram, tal possibilidade não resultará prejudicada. Exige-se, para o efeito, um substrato comum a todas as suas normas que se revele capaz de garantir a sua aglutinação – ou seja, a sua imputação à unidade –, evitando a sua dispersão numa multitude de singularidades desconexas. Uma vez identificado o fundamento de

[261] Cfr. BULYGIN, Eugenio, *Algunas Consideraciones sobre los sistemas Jurídicos*, cit., 258-260; e ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 243. Neste contexto, um sistema estático será concebido como um conjunto de normas; por sua vez, um sistema dinâmico será concebido como uma sequência temporal de conjuntos de normas.

[262] Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 172.

unidade do sistema, será possível delimitar a suas fronteiras e diferenciá-lo perante as realidades que o circundam. O problema da unidade respeita, portanto, ao exame sobre o nexo de pertença de certa norma a determinado sistema jurídico[263]. Coloca-se ao nível de relação entre cada unidade normativa e o sistema considerado na sua globalidade. Em face do exposto, levanta-se a questão de saber de onde deverá ser extraída a unidade do sistema, ou, se quisermos, de onde se extrairá o nexo de pertença de uma norma a um dado sistema jurídico.

3.2.2. A unidade do sistema jurídico como um problema plurissignificativo

Embora o problema da unidade do sistema jurídico-normativo seja abordado na doutrina em frentes bastante diversas, será possível identificar uma divisão fundamental entre aqueles que o encaram como um problema de matricialidade genético-formal e aqueles que o encaram como um problema de matricialidade genético-material. Os primeiros tendem a fazer assentar a "descoberta" da unidade do sistema jurídico-normativo independentemente da consideração de elementos de correção material e de um substrato valorativo determinado – reconduzindo-o a um problema de unidade formal; os segundos, procuram fazê-lo a partir de opções substantivas e propostas de correção e justiça das escolhas – reconduzindo-o a um problema de unidade material. Embora seja frequente a sua contraposição, consideramos, porém, que os posicionamentos descritos correspondem a distintas abordagens sobre o sentido unitário do sistema, quando considerado em termos amplos. Colocam-se em níveis diferenciados e não são reciprocamente excludentes. Assim, uma vez que se assuma um conceito amplo de unidade do sistema jurídico-normativo, torna-se possível estabelecer uma distinção fundamental entre dois sentidos restritos do conceito: (i) a unidade no sentido de matricialidade genético-formal (ou unidade em primeiro grau); e (ii) a unidade no sentido de matricialidade genético-material (ou unidade em segundo grau). Vejamos.

3.2.2.1. A unidade no sentido de matricialidade genético-formal

A aproximação ao problema da unidade do sistema jurídico-normativo com o propósito de captar a sua matricialidade genético-formal passa pela identificação de um substrato no qual todas as

[263] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 258-259; e CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, 23.ª Edição, Editora Saraiva, 2011, 99; CARACCIOLO, Ricardo Alberto, *Contradictions in the Legal System*, *in Archives for Philosophy of Law and Social Philosophy*, Vol. 65, No. 4, 1979, 465. Assim, o sistema jurídico normativo corresponderá a um conjunto de normas que cumpram um critério de pertinência que determine a sua integração no mesmo, sendo a partir desse cumprimento que as mesmas assumem o respetivo caráter jurídico. Cfr. DUARTE, David, A Norma de Legalidade Procedimental Administrativa, cit., 31.

suas componentes encontrem o respetivo fundamento último de validade, possibilitando-se, a partir dele, a redução do agregado normativo à unidade. Embora constitua uma unidade complexa, as normas jurídicas que o integram não são dispostas todas no mesmo plano, antes se articulam de modo escalonado, formando-se uma estrutura graduada de normas, no contexto da qual as normas inferiores encontram o seu fundamento de validade nas normas superiores[264]. Partindo deste pressuposto, procura-se identificar um único fundamento normativo que, pela posição que ocupa no sistema, seja capaz de o legitimar, na medida em que lhe seja reconduzível a validade de todas as suas normas[265]. Progredindo em busca da referida norma, no seu topo identificaremos as normas constitucionais, as quais encontram o seu fundamento no poder constituinte. Será este, precisamente, o poder originário de um sistema. A questão que se coloca passará então por saber como se fundamenta o poder constituinte. A resposta à questão colocada pode, no essencial, ser dada a partir de três abordagens distintas, embora, de certo modo, próximas.

Uma resposta possível passa pela afirmação da existência de uma "norma fundamental" que constitua a matriz de derivação de todo o sistema. Esta constituirá uma proposição primária capaz de garantir a redução do sistema à unidade, porquanto a partir dela poderão ser deduzidas todas as demais, sem que seja, ela própria, dedutível[266]. Cabe-lhe dotar o poder constituinte originário da legitimidade necessária para, inicialmente e de uma forma autónoma, criar uma Constituição a partir da qual todas as outras normas arrancarão a sua razão de ser[267].

O modelo da norma fundamental faz, portanto, assentar a unidade do sistema na unicidade do seu fundamento[268]. O principal representante desta corrente do pensamento será HANS KELSEN[269], o qual, expurgando quaisquer elementos de correção material, procurou demonstrar a unidade do sistema a partir de uma "norma fundamental", não escrita, que constituirá um pressuposto hipotético-transcendental e à qual poderão ser reconduzidas todas as normas que integram um dado sistema

---

[264] Cfr. KELSEN, Hans, Teoria Pura do Direito, cit., 267.

[265] Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 173.

[266] Cfr. VILANOVA, Lourival, As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo, Noeses, São Paulo, 2005, 154. Todas as componentes de um sistema são em conjunto executivas e produtivas, com exceção das que se encontram posicionadas no nível mais elevado e no nível mais baixo: o grau mais baixo é composto por atos executivos (portanto, executivos e não produtivos), o grau mais elevado pela norma fundamental (produtiva e não executiva). Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 174.

[267] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 266. A norma fundamental assume, simultaneamente, natureza atributiva e imperativa: atribui ao poder constituinte autorização para emanar normas obrigatórias para toda a coletividade; impõe à coletividade a obrigação de lhes obedecer. Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 180.

[268] Cfr. NEVES, António Castanheira, A Unidade do Sistema Jurídico, cit., 153-154; VILANOVA, Lourival, As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo, cit., 155.

[269] Cfr. KELSEN, Hans, Teoria Pura do Direito, cit., 273-285.

jurídico[270]. Partindo de um modelo de sistema do tipo dinâmico – por oposição a um modelo do tipo estático, segundo o qual a unidade do sistema seria procurada numa norma fundamental a cujo conteúdo poderiam ser reconduzidas, direta ou indiretamente, todas as normas que integram o sistema por ela fundamentado –, considera o autor que a norma fundamental não terá outro conteúdo para além da atribuição de poder a uma autoridade normadora e da definição das condições em que devem ser criadas as normas do sistema que nela se funda[271]. O exercício de um poder (concretamente, o da emanação das normas constitucionais) pressuporá a identificação da norma que o autoriza. Será este o papel da norma fundamental no sistema jurídico. Trata-se de uma norma que, apesar de não ser expressa, é pressuposta, configurando um transcendente lógico capaz de fundamentar o poder constituinte e, portanto, em última análise, toda e qualquer norma que pertença a esse sistema jurídico[272].

Embora promova uma aproximação ao problema da unidade do sistema jurídico-normativo a partir da identificação de um substrato normativo, no qual as normas que compõem um dado agregado buscam o seu fundamento de validade – permitindo-se a partir dele, passar de "um conjunto discreto e desconexo" de normas a um conjunto de normas unificadas –, HERBERT HART[273] distancia-se da proposta kelsiana ao afirmar que tal substrato se reconduzirá à "regra de reconhecimento", uma norma de natureza recognitiva e empírica, e não um postulado lógico. A proposta do autor assenta na afirmação do sistema como um agregado normativo imperativamente composto por normas primárias e secundárias[274]. No âmbito das segundas, que são normas que se referem à disciplina de outras normas, o autor destaca a existência de "regras de reconhecimento", as quais correspondem ao acervo de critérios aptos à identificação das normas jurídicas válidas, sendo a partir deles que se revelam as fronteiras do sistema, discriminando-se as normas que lhe pertencem (válidas) daquelas que dele deverão considerar-se excluídas (inválidas). Neste contexto, afirmar a validade de uma norma corresponde a afirmá-la como uma norma do sistema, na medida em que cumpre com critérios

[270] Mais tarde, o autor terá deixando de a conceber como uma norma hipotética transcendental, para a passar a qualificar como uma "mera ficção de carácter empírico-pragmático". Cfr. REALE, Miguel, Teoria Tridimensional do Direito, cit., 288.

[271] Cfr. KELSEN, Hans, Teoria Pura do Direito, cit., 269-271.

[272] No âmbito de um sistema construído de modo escalonado, a norma fundamental é colocada no vértice do sistema, assumindo-se como um elo de ligação entre todas as normas que compõem o sistema. Uma vez que constitui o pressuposto fundamental no qual assenta todo o sistema jurídico-normativo, a norma fundamental aproxima-se, em termos funcionais, da posição que os postulados ocupam no âmbito dos sistemas jurídicos, visto que estes – uma vez deduzidos por convenção ou por pretensão de evidência –, constituindo proposições primárias, permitem a derivação das demais proposições, por dedução. Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 182. Poderá, assim, ser concebida como um postulado lógico. Cfr. VILANOVA, Lourival, As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo, cit., 153-154.

[273] Cfr. HART, Herbert L., A. O Conceito de Direito, cit., 105, 111-121.

[274] A propósito, cfr. Ponto 2.2.1. da Parte I.

facultados pela "regra de reconhecimento"[275]. A existência desta não constituirá um postulado lógico, mas uma evidência extraída em termos empíricos da sua aceitação – unificada ou partilhada – no modo como os aplicadores do Direito – tribunais, outros funcionários e particulares – identificam concretamente as normas do sistema[276]. O autor não confere, portanto, uma rigidez absoluta à regra de validade, fazendo-a depender de um processo de validação descentralizado, assente no seu caráter empírico, evidenciado a partir do reconhecimento generalizado da sua existência pelos agentes aplicadores do Direito[277].

Uma diferente abordagem ao problema é introduzida por EUGENIO BULYGIN[278], cuja proposta constitui uma variação face aos modelos precedentes, porquanto o mesmo sustenta que o substrato fundamentador da unidade do sistema não terá natureza normativa, mas concetual, que designa por "regra de reconhecimento". Segundo o autor, a resolução do problema da identidade do sistema passa pela determinação dos seus critérios de pertinência, os quais podem desenvolver-se numa lógica de dedutibilidade – caso em que uma norma pertence ao sistema quando constitui a consequência lógica das normas pertencentes ao sistema – ou de legalidade – caso em que uma norma pertence ao sistema se foi criada por uma autoridade competente do sistema. Estes critérios podem ser combinados – e geralmente são-no –, de modo a que uma norma pertença ao sistema quando seja dedutível a partir das normas do sistema e seja ditada por uma autoridade competente[279]. Neste sentido, o sistema deverá ser construído de modo a que a sua base consista em normas gerais, de tal modo que as normas individuais façam parte do sistema apenas a título de consequências lógicas em virtude de um princípio da dedutibilidade. No entanto, estes critérios de dedutibilidade serão insuficientes para explicar o nexo de pertença de todas as normas do sistema, uma vez que tal pressupõe que o sistema seja constituído por normas das quais as demais possam ser deduzidas, sem que elas próprias possam ser deduzidas de outras ("normas independentes"). A origem do sistema residirá, então, num agregado de normas independentes – que nele permanecem com caráter

[275] Cfr. HART, Herbert, O conceito de Direito, cit., 114.

[276] Cfr. HART, Herbert, O conceito de Direito, cit., 113, 126.

[277] Em contraposição à imagem da pirâmide kelseniana, assente num processo desenvolvido de cima para baixo – e assim também em relação ao modelo realista, que sugere a validação de baixo para cima, em razão da sua efetiva aplicação –, o processo de validação normativa assume, neste contexto, natureza circular: a regra de reconhecimento manifesta-se empiricamente na sua aplicação aquando da identificação do Direito válido (validação de baixo para cima), mas uma vez evidenciada, desenvolve-se em termos gradativos, fazendo-se depender a validade das normas do sistema da sua compatibilidade com os critérios definidos na regra de reconhecimento para a sua edição (validação de cima para baixo). Cfr. KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 131-132.

[278] Cfr. BULYGIN, Eugenio, *Algunas Consideraciones sobre los sistemas Jurídicos*, cit., 268-270.

[279] Cfr. BULYGIN, Eugenio, Algunas Consideraciones sobre los sistemas Jurídicos, cit., 260-261.

tendencialmente permanente[280] – que, no essencial, correspondem às normas constitucionais originais, exigindo-se que, pelo menos, uma delas faculte a uma autoridade promulgar novas normas e, eventualmente, derrogar as normas existentes[281]. Levanta-se, assim, o problema da justificação destas normas originárias. Divergindo das propostas kelsiana e hartiana – as quais assentam numa norma básica fundamental ou de reconhecimento, às quais se reconhece caráter normativo –, o autor cuja proposta ora se analisa afirma que a unidade do sistema resultará de uma "regra concetual" (definição), a qual permitirá identificar as normas do sistema, sem que se possa falar em deveres por ela instituídos, uma vez que para poder determinar quais os deveres estabelecidos pelas normas jurídicas será necessário um critério concetual que permita identificar tais normas[282]. Por um lado, inexistem deveres jurídicos que não sejam estabelecidos por normas jurídicas; por outro, para saber quais são as normas jurídicas temos que dispor de um critério de identificação/definição de tais normas. A "regra de reconhecimento" corresponderá, assim, a num conjunto de critérios de identificação do direito válido, estabelecendo quais propriedades que deverá uma norma reunir para ser considerada direito válido[283]. A unidade do sistema jurídico dependerá, portanto, do facto de que uma mesma definição – de norma jurídica – seja efetivamente usada num dado grupo social[284].

O problema da unidade é, neste contexto, reconduzido à identificação de um substrato que permita fechar o sistema jurídico-normativo, no sentido de constituir o fundamento último e comum de validade das suas normas[285]. O sistema assume uma estrutura essencialmente hierarquizada – assente em estratos de diferente nível –, no contexto da qual as normas hierarquicamente superiores

[280] O autor parte de uma distinção fundamental entre "sistema jurídico" e "ordenamento jurídico", sendo o primeiro o resultado de uma análise estática, concebendo-se a realidade jurídica como um conjunto de normas, e o segundo o resultado de uma análise dinâmica, concebendo-se a realidade jurídica como uma sequência de sistemas jurídicos. As designadas "normas independentes" devem existir em todos os sistemas que se reconduzem a um mesmo ordenamento jurídico. Cfr. BULYGIN, Eugenio, *Algunas Consideraciones sobre los sistemas Jurídicos*, cit., 259-260.

[281] Cfr. BULYGIN, Eugenio, Algunas Consideraciones sobre los sistemas Jurídicos, cit., 262-263. Assim, o dever de o juiz aplicar as normas jurídicas válidas não decorre – diretamente – da "regra de reconhecimento", mas sempre de alguma norma jurídica, identificada como válida conforme os critérios que por ela são definidos.

[282] Segundo o autor, as regras concetuais limitam-se a definir um conceito, não estabelecem proibições nem obrigações – não podem ser obedecidas ou não. Cfr. BULYGIN, Eugenio, Algunas Consideraciones sobre los sistemas Jurídicos, cit., 269.

[283] Cfr. BULYGIN, Eugenio, Algunas Consideraciones sobre los sistemas Jurídicos, cit., 270.

[284] Cfr. BULYGIN, Eugenio, Algunas Consideraciones sobre los sistemas Jurídicos, cit., 278.

[285] O sistema jurídico-normativo – para que, efetivamente, o seja – deverá ser dotado de uma condição genética da qual comunguem todas as suas normas, garantindo-se, assim, a redução do complexo normativo à unidade. A integração de uma norma no sistema – e assim a sua existência – dependerá do cumprimento das condições que para o efeito são nele estipuladas. Uma norma existe ou não em função de pertencer ou não ao sistema. Cfr. ALCHOURRÓN, Carlos E., *Conflicts of Norms and the Revision of Normative Systems*, cit., 420

estabelecem os requisitos de validade das normas hierarquicamente inferiores, pelo que estas apenas ingressam no sistema quando aqueles resultem cumpridos[286].

Exaurindo este exercício de busca da norma superior dentro do escalonamento normativo em que se materializa o sistema, será necessário identificar um substrato normativo que, não encontrando fundamento em nenhum outro, assuma a supramencionada função aglutinadora, porquanto a ele se reportarão, em última análise, todas as normas do sistema. Neste ponto, levanta-se a dificuldade associada à identificação do substrato normativo disciplinador da atuação do poder constituinte, disciplinando a sua legitimidade para elaborar a Constituição e definir os núcleos de produção normativa autorizados que enformam todo o sistema. Tal substrato tanto se pode reconduzir à norma fundamental (HANS KELSEN), da qual as restantes, por derivação, retiram pertinência através do encadeamento de normas, como resultar de normas de reconhecimento – com natureza prescritiva (HERBERT HART) ou descritiva (EUGENIO BULYGIN) –, que são as normas que estabelecem as exigências de pertença ao sistema e cujo cumprimento determina a integração de outras normas.

A "unidade" neste sentido é apreendida como matricialidade genética, reconduzindo-se à afirmação de que todas as normas que compõem um sistema – independentemente do estrato que ocupem na respetiva hierarquia normativa – buscam o seu fundamento último de validade num mesmo substrato aglutinador, o qual fornecerá o nexo de pertença de todas as normas ao sistema[287]. Através dele será possível distinguir as normas que pertencem ao sistema, daquelas que dele deverão considerar-se excluídas. Assumindo caráter autorreferencial, será o próprio sistema – através de normas integradas no seu âmbito – que regula a sua própria criação, estabelecendo as condições – orgânicas, procedimentais e formais – que devem ser observadas pela atividade de criação normativa[288]. Neste ponto, tendemos a aproximar-nos da abordagem proposta por HERBERT HART, assente na identificação de uma norma secundária de reconhecimento, empiricamente extraída a partir da sua aceitação no modo como a generalidade dos aplicadores do Direito identificam concretamente as normas do sistema.

---

[286] Os atos jurídico-positivos expressam sempre o resultado de uma norma de competência que autoriza o seu autor a emaná-los, constituindo o seu fundamento de validade. Neste sentido, cfr. OTERO, Paulo, Legalidade e Administração Pública, cit., 210-211.

[287] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 245. O referido substrato determina os critérios segundo os quais se aprecia, em última análise, a validade das normas do sistema, constituindo, por isso, o fundamento do sistema jurídico-normativo e, assim, da sua unidade. Cfr. KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 168-169. "Se partirmos do postulado segundo o qual o sistema é formado pelo conjunto das normas válidas, a validade passou a ser critério indispensável para pensar-se o sistema de direito positivo". Cfr. CARVALHO, Paulo de Barros, Direito Tributário, cit., 95.

[288] Cfr. KELSEN, Hans, Teoria Pura do Direito, cit., 309; VILANOVA, Lourival, As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo, cit., 154; PASTOR, Juan Alfonso Santamaria, *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, cit., 298.

Em todo o caso, referir-nos-emos ao substrato fundamentador da matricialidade genética do sistema como "norma fundamental". Com base nela, o poder constituinte produzirá uma Constituição na qual assentará todo o edifício normativo, uma vez que por ela resultarão, nomeadamente, disciplinados: os núcleos de produção normativa aptos a introduzir novas unidade normativas no sistema, bem assim, as respetivas exigências formais e procedimentais apostas a tal tarefa; e as condições que deverão ser cumpridas para que normas provenientes de outros sistemas possam, no seu âmbito, ser aplicadas.

Quando os autores citados procuram debruçar-se sobre o problema da unidade do sistema, no sentido de descobrir a sua matricialidade genética, não têm em vista um sistema jurídico-normativo em concreto, visando, em sentido diverso, demonstrar que para que um agregado normativo – qualquer que ele seja – possa assumir a qualificação de sistema, deverá ser composto por normas que comunguem de um "código genético" comum, capaz de as diferenciar perante aquelas que assumem um código diverso. Não pretendendo reportar-se a um sistema em concreto, mas a qualquer sistema abstratamente considerado, as propostas em questão podem fechar-se à consideração de elementos de ordem substancial e historicamente delimitados. Pode, assim, afirmar-se que uma norma pertence ao sistema – ou seja, é válida – desde que nele ingresse de acordo com as condições – orgânicas, procedimentais e formais – nele estabelecidas para o efeito.

Neste sentido, um sistema jurídico diferencia-se de outro porquanto a matriz que lhe serve de base é formalmente distinta, podendo, ou não, ser coincidente o respetivo substrato material condicionante. Isto é, cada norma jurídica integrará apenas o sistema jurídico que a produziu, no integral cumprimento das condições orgânicas, procedimentais e formais definidas ao longo da cadeia hierárquica encabeçada pela correspondente norma fundamental, ainda que o respetivo teor possa – em abstrato – ter a potencialidade de cumprir as condições de validade material definidas por outros sistemas jurídicos[289]. Como bem salienta WHILELM CANARIS[290] – referindo-se, concretamente, à proposta kelseniana, mas com aproveitabilidade em relação às demais propostas assinaladas –, a construção da unidade do sistema em torno da "norma fundamental" assume contornos gerais e formais, podendo aplicar-se a qualquer ordem jurídica imaginável. Apesar disso, não será apta a captar, de modo pleno, o sentido de unidade – amplamente concebida – de um concreto sistema jurídico-normativo que se tome em consideração, porque isso pressuporá sempre uma resposta

[289] Logo por aqui se percebe a insuficiência da aproximação substancialista para dar resposta ao problema do fundamento de pertinência ao sistema. As normas de diferentes sistemas podem compatibilizar-se de forma plena, no entanto, cada uma delas pertencerá exclusivamente ao sistema que a produziu.

[290] Cfr. CANARIS, Claus Whilelm, Pensamento sistemático..., cit., 28.

historicamente determinada, por referência ao conjunto de valores ou bens jurídicos fundamentais, aos quais se reconduzirão as soluções normativas que no seu contexto são adotadas.

É neste ponto que se coloca o problema da unidade no segundo sentido assinalado.

3.2.2.2. A unidade no sentido de matricialidade genético-material

A abordagem ao problema da unidade do sistema jurídico no sentido da descoberta da sua matricialidade genético-substancial reconduz-se à identificação da presença de um substrato valorativo que, pela fundamentalidade assumida no âmbito de um dado sistema, condicione, de forma determinante, a sua composição. Trata-se, porém, de um problema de segundo grau, o qual apenas poderá ser equacionado uma vez que – e na medida em que – se encontre resolvido um problema prévio (de primeiro grau): o da identificação do universo de normas relevantes – ou seja, a descoberta da matricialidade genético-formal do sistema. Não poderá ser de outra forma, uma vez que a identificação do referido núcleo valorativo pressupõe que se encontre determinado o complexo normativo relevante, isto é, o conjunto de normas que constitui o sistema. Será partindo da consideração das normas do sistema que se poderá identificar os valores que por ele são protegidos a título fundamental.

Sem prejuízo da sua afirmação no sistema social, os valores apenas se tornam relevantes para o sistema jurídico normativo a partir do momento em que, por via do exercício do poder normador, sejam nele incorporados através de normas jurídicas que estabeleçam padrões de comportamento tendentes a garantir a sua preservação ou promoção. Partindo desta consideração, podemos equacionar duas alternativas: (i) ou os valores são juridificados, no sentido de resultarem absorvidos pelo sistema através da edição de normas jurídicas que os tomem por referência e, na medida em que o sejam ao mais elevado nível jurídico – isto é, num escalão normativo supraordenado –, serão suscetíveis de conduzir a uma censura das normas jurídicas inferiores que com elas se incompatibilizem, determinando a respetiva invalidade; (ii) ou não são juridificados, hipótese em que, embora sejam tomados por relevantes no contexto social (sistema social) que envolve o sistema jurídico, não produzem efeitos de natureza jurídica, sendo suscetíveis de conduzir a uma censura social das normas jurídicas que com eles se incompatibilizem, sem que, no entanto, daí possa ser extraído qualquer juízo de invalidade em relação às mesmas. Percebe-se, assim, que a matricialidade genético-formal constitui um problema que se coloca – e, portanto, deverá resolver-se – a montante do problema da matricialidade genético-material.

A abordagem ao problema da unidade do sistema jurídico a partir de substratos de natureza material pressupõe que a mesma deixe de se reportar exclusivamente às normas jurídicas em si mesmas consideradas e na sua relação com o todo em que ele se traduz, para se passar a considerar a dimensão axiológica do sistema. Neste sentido, a unidade do sistema passa a traduzir a identificação de um conjunto de opções axiológicas constituintes do sistema, por figurarem como o seu fundamento, em termos tais que as normas jurídicas se concebem como a sua expressão objetiva[291].

Vai neste sentido a proposta de WILHELM CANARIS[292], o qual, considerando que "um sistema não representa mais do que a tentativa de captar e traduzir a unidade e a ordenação de um determinado âmbito material com meios racionais", vê no recurso ao conceito o propósito de explicitar e concretizar duas exigências jurídicas fundamentais nas quais radicará a própria ideia de Direito: (i) a sua adequação valorativa, à qual resultam vinculados tanto o criador como o aplicador normativo, a qual deles exige que, uma vez identificados os valores enformadores do sistema, sejam os mesmos projetados até ao fim, em todas as suas consequências singulares, apenas se legitimando o afastamento dos mesmos quando existam razões materiais que o justifiquem; e (ii) a sua unidade interior, a qual se desdobra numa dupla exigência: numa dimensão negativa, reclama a ausência de contradições da ordem jurídica (o que aliás decorre também da exigência de adequação valorativa); numa dimensão positiva, reclama a tendência generalizadora da justiça, o que pressupõe a superação dos numerosos aspetos possivelmente relevantes no caso concreto, a favor de uns poucos princípios, de caráter geral e abstrato, através dos quais se procura garantir que a ordem do Direito não se dispersa numa multiplicidade de valores singulares e desconexos, antes se deixando reconduzir a critérios gerais relativamente pouco numerosos[293].

Neste contexto, a unidade do sistema jurídico-normativo pressupõe a identificação de um núcleo de elementos constitutivos aos quais possam ser reconduzidas as singularidades em que se desdobram as suas componentes. Não basta aqui a mera identificação dos valores singulares nele ínsitos, antes se exigido a evidenciação dos seus valores fundamentais mais profundos, os quais conferem substrato aos princípios gerais da ordem jurídica[294]. Este exercício permitirá libertar os valores

---

[291] Cfr. NEVES, António Castanheira, A Unidade do Sistema Jurídico, cit., 165.

[292] Cfr. CANARIS, Claus Whilelm, Pensamento sistemático..., cit., 23, 69.

[293] Cfr. CANARIS, Claus Whilelm, Pensamento sistemático..., cit., 18-21. Uma e outra constituem exigências diretamente decorrentes do postulado de justiça, segundo o qual se deverá tratar o igual de modo igual e o diferente de forma diferente, de acordo com a medida da diferença – corporizada no princípio da igualdade.

[294] Neste contexto, e no que respeita à sua função sistematizadora, os princípios assumem quatro características essenciais: (i) não valem sem exceção, podendo entrar entre si em oposição ou em contradição; (ii) não têm pretensão de exclusividade, pelo que uma consequência jurídica caraterística de um determinado princípio poderá conexionar-se com outro; (iii) ostentam o seu sentido próprio apenas numa combinação de complementação e restrição recíprocas – assim, o entendimento de um princípio é sempre, ao mesmo tempo, o dos seus limites, imanentes ou externos; e (iv) precisam, para a sua

singulares do seu isolamento aparente e perceber a sua conexão orgânica, bem como obter grau de generalização que torna percetível a unidade do sistema. A partir destes, o sistema emerge como uma "ordem axiológica de princípios gerais de Direito", residindo a sua unidade na "recondução da multiplicidade do singular a alguns poucos princípios constitutivos", os "princípios portadores de unidade"[295].

Embora aborde o problema da unidade do sistema no sentido de encontrar a sua matricialidade axiológica por referência a um conjunto de princípios afetos ao propósito de a garantir, CASTANHEIRA NEVES[296] sustenta a inconveniência de conceber aprioristicamente o problema da unidade no sistema, abordando-o a partir de um "sistema aberto e de reconstrução dialética", por referência a uma realização normativo-jurídica que ganha forma em dois momentos: (i) o da problemática normativa intencionada pela teologia de fundamentação de validade, de que se parte; e (ii) o da experiência problemática extrassistemática em que uma nova normatividade se constitui. A unidade do sistema constituirá, assim, o resultado de uma dialética chamada a operar uma reconversão de sentido na intencionalidade normativa do sistema, enquanto lhe impõe uma contínua reconstrução do seu todo de ordenação: do sistema que se parte chega-se a um outro, enquanto resultado obtido pela mediação da experiência problemática, que entretanto superou o primeiro sentido do sistema e exige a reconstrução-elaboração de um outro sentido sistemático que assimile regressivamente essa experiência.

O autor extrai, portanto, a unidade do sistema a partir de substratos de natureza material, propondo uma construção do tipo dialético, cujo princípio unificador corresponderá ao "unitário regulativo da específica intenção do direito" – ou seja, o conjunto de princípios que traduzem o sentido e a validade que fundamentam a ideia de Direito num determinado momento histórico-cultural e comunitário em que o problema se põe, os quais deverão ser encontrados na "consciência jurídica geral". Estes princípios serão densificados em três níveis: (i) um primeiro nível, constituído por princípios jurídicos positivados no Direito vigente sustentados na intenção ético-político-social dominante; (ii) um segundo nível, constituído por princípios jurídicos que uma vez revelados ou constituídos pela experiência histórico-constitutiva do jurídico, ficam verdadeiramente adquiridos como elementos irrenunciáveis da juridicidade; e (iii) um terceiro nível, constituído pelo mais indisponível

---

realização, de uma concretização através de subprincípios e valores singulares, com conteúdo material próprio. Cfr. CANARIS, Claus-Wilhelm, Pensamento Sistemático..., cit., 88-99. Quanto à justificação do recurso aos princípios, por oposição a outras soluções (como a consideração de valores, regras, axiomas, institutos), cfr. CANARIS, Claus-Wilhelm, Pensamento Sistemático..., cit., 81-87.

[295] Cfr. CANARIS, Claus-Wilhelm, Pensamento Sistemático..., cit., 76-79.

[296] Cfr. NEVES, António Castanheira, A Unidade do Sistema Jurídico, cit., 171-172.

núcleo de material jurídico ("intenção final de validade que se assume como um absoluto pressuposto de sentido axiológico"), que hodiernamente corresponderá à ideia de dignidade humana[297]. O sistema jurídico constitui-se, assim, em círculo, onde os princípios se dirigem à realidade e a realidade procura rever-se nos princípios e cuja intenção de fundamentação de validade subjacente passa por um processo de contínua renovação[298].

***

O agregado normativo que compõe o sistema resulta, em face do exposto, condicionado pela conjugação da sua matricialidade genético-formal e substancial.

Num primeiro plano, o sistema afirma-se como um conjunto unitário porquanto as suas normas partilham de uma mesma condição genético-formal. Todas as suas normas – independentemente da específica posição que ocupam no âmbito do agregado – buscam o seu fundamento último de validade numa mesma norma fundamental. Apenas quando este pressuposto resulte cumprido poderá um dado agregado normativo ser concebido como unitário e, assim – desde que cumpridas as demais condições –, merecer a qualificação como sistema. Neste contexto, são normas do sistema – por isso válidas – aquelas que resultem produzidas ao abrigo dos requisitos orgânicos, formais e procedimentais por ele estabelecidas, recusando-se tal condição a todas as demais. Será esta a modalidade a que nos reportamos quando afirmamos a unidade como um pressuposto necessário do conceito de sistema jurídico.

Num segundo plano, coloca-se o problema da matricialidade axiológica do sistema. Esta poderá será observada relativamente a um agregado que se pressupõe geneticamente unitário e traduz a afirmação de que as normas que no seu âmbito são produzidas se encontram condicionadas, do ponto de vista conteudístico, por um núcleo axiológico presente no sistema[299]. Corresponde, no fundo, à

[297] Cfr. NEVES, António Castanheira, A Unidade do Sistema Jurídico, cit., 177-181. Acompanhando este entendimento, sustenta PAULO OTERO que, ainda que a mutabilidade histórica do sistema jurídico-normativo possa ocorrer em virtude da alteração das pautas de valoração determinantes, reside na dignidade da pessoa humana um nível axiológico pétreo no interior do sistema jurídico, em termos tais que em nenhum caso se poderá registar a derrogação ou a alteração da primazia ordenadora que no seu âmbito lhe é atribuída. Cfr. OTERO, Paulo, Legalidade e Administração Pública, cit., 267. Explica REIS NOVAIS que a dignidade humana, assente na valoração e no respeito dessa singularidade da pessoa, não assumirá a natureza de um valor entre muitos outros ou de uma norma como as outras, mas a qualidade de referência axiomática ou quase-axiomática que se traduz, no domínio do Direito, na sua elevação a princípio jurídico supremo. Cfr. NOVAIS, Jorge Reis, A Dignidade da Pessoa Humana, Volume II, Almedina, Coimbra, 2016, 45, 50-51. JÜRGEN HABERMAS apresenta a dignidade humana como "o portal através do qual o conteúdo igualitário e universalista da moral é importado para o direito". Cfr. HABERMAS, Jürgen, Um ensaio sobre a constituição da Europa, Edições 70, Lisboa, 2012, 37.

[298] Cfr. NEVES, António Castanheira, A Unidade do Sistema Jurídico, cit., 174.

[299] Neste sentido, a ideia de sistema desenvolve, assim, duas posturas funcionais: (i) por um lado, mostra-se suscetível de gerar a obrigatoriedade ou vinculatividade de realização da adequação valorativa e unidade interna da ordem jurídica relativamente a todos os decisores ou aplicadores do Direito, produzindo aqui uma função positiva que passa por conferir um específico sentido a cada ato jurídico integrante do todo que é o próprio Direito; (ii) por

afirmação de um núcleo de correção material que assume uma posição cimeira na hierarquia do sistema, reclamando, assim, um estatuto de parametricidade (positiva e negativa) em relação às normas que em relação a ele se encontrem infraordenadas. É a este sentido de unidade que se reporta o "princípio da unidade do sistema".

Os princípios desempenham, neste segundo plano, um papel essencial, porque será através deles que – fundamentalmente – resulta delimitada a unidade axiológica do sistema jurídico-normativo, porquanto se afirmam como normas que, pela sua morfologia, se revelam sobremaneira aptas a captar os sentidos valorativos que se pretenda imprimir ao sistema[300]. Os "valores" correspondem a perceções do que será legítimo, desejável, valioso ou, inclusivamente, obrigatório enquanto propósito, objetivo, meta ou fim vigente[301]. Cabe ao criador normativo, a partir do universo de valores socialmente preponderantes, selecionar aqueles que deverão ser incorporados no sistema jurídico-normativo através de soluções normativas instrumentalizadas à sua preservação e promoção[302]. Os valores assim selecionados passam a assumir a configuração de "valores jurídicos", sendo convertidos em normas que constituem padrões decisórios em quase qualquer circunstância, sem que faça sentido individualizar-se as suas circunstâncias particulares de aplicação[303]. Como se disse, a específica configuração dos princípios como normas jurídicas que prescrevem um estado ideal de coisas a prosseguir deixa antever a – tendencial – proximidade relacional entre aqueles e os valores jurídicos. Uns e outros estão umbilicalmente relacionados porquanto se reportam à mesma materialidade, embora, no caso dos valores jurídicos, observada numa perspetiva axiológica – limitando-se a atribuir uma qualidade positiva a certo elemento – e, no caso dos princípios, observada numa perspetiva

---

outro, poderá levar a refletir se cada ato jurídico se mostra ou não axiológica ou teleologicamente "adequado" e, neste sentido, "integrado" na unidade interna do Direito, gerando uma função negativa: determinar que sejam eliminadas as incoerências, as contradições e as incompatibilidades existentes no interior do Direito. Cfr. MACHADO, João Batista, Introdução ao Pensamento Jurídico, in João Baptista Machado, Obra Dispersa, Vol. II, Scientia Ivridica, Braga, 1993, 30-31. Ver também, OTERO, Paulo, Legalidade e Administração Pública, cit., 209.

[300] Como tivemos oportunidade de analisar, constituindo normas jurídicas, os princípios são introduzidos no sistema jurídico-normativo através de enunciados normativos que sustentam a extração do seu sentido por via interpretativa. No entanto, ao contrário das regras, nem sempre o sentido que corporizam será extraído através de enunciados normativos explícitos, resultando, frequentemente, a sua identificação a partir de uma operação de generalização realizada por indução, no contexto da qual se parte das caraterísticas comuns a várias previsões individuais contidas em distintas regras sobre determinado núcleo material para se extrair uma outra norma, cuja previsão – de caráter autónomo em relação à previsão daquelas – abrange todas as situações de todos os géneros que cada uma das regras contém. A este propósito, veja-se o Ponto 3.1.1.3

[301] Cfr. MACCORMICK, Neil, *Retórica y Estado de Derecho*, cit., 324.

[302] As normas jurídicas são formadas sob a influência de múltiplos dados sociais, designadamente os interesses existentes e as ideias de valor dominantes em determinado contexto histórico. Cfr. ZIPPELIUS, Reinhold, Teoria Geral do Estado, cit., 30.

[303] Cfr. MACCORMICK, Neil, *Instituciones del Derecho*, cit., 49-50.

deontológica – prescrevendo-se condutas necessárias à preservação ou promoção gradual de um estado de coisas[304].

Importa, no entanto, ter presente que o facto de um valor existir socialmente não significará – necessariamente – que constitua um valor jurídico, uma vez que, para o efeito se exigirá que o mesmo encontre respaldo no sistema jurídico através de uma solução jurídico-normativa que o proteja ou promova[305]. Assim, será a partir dos valores nele incorporados – e não de outros – que se constrói a tal unidade axiológica do sistema, no sentido de as suas soluções normativas resultarem a eles vinculadas. A abrangência aplicativa que carateriza os princípios, bem assim, a sua colocação numa posição supraordenada dentro do sistema, garante-lhes um estatuto de parametricidade que perpassa todo o sistema jurídico-normativo, de tal modo que, quando as restantes normas que o integram se distanciem do estado ideal de coisas por eles definidos, devam as mesmas ser afastadas em virtude da respetiva invalidade – no pressuposto de que em relação àqueles se encontrem infraordenadas. Compreende-se, assim, que o nível constitucional constitua, por natureza, o *habitat* natural dos princípios jurídicos[306]. É nestes termos que a matricialidade axiológica – normativamente concretizada ao mais alto nível – se reflete na específica composição do sistema, exigindo a emanação de soluções normativas infraordenadas afetas à promoção ou preservação dos valores jurídicos preponderantes do sistema (função positiva) e determinando a marginalização das soluções normativas infraordenadas que se incompatibilizem com aqueles propósitos (função negativa)[307].

3.2.3. O problema da parametricidade substancial da condição genética do sistema

Nos apartados precedentes procuramos apartar as dimensões da matricialidade genético-formal da matricialidade genético-substancial, a fim de clarificar os respetivos sentidos e, assim, simplificar a apreciação do respetivo contributo para a formação de um sentido unitário de sistema

[304] Cfr. ALEXY, Robert, Sistema Jurídico, Principios Jurídicos y Razón Práctica, cit., 145. Cfr. ÁVILA, Humberto, Teoria dos Princípios, Da definição à aplicação dos princípios jurídicos, cit., 80. Assumindo natureza normativa, os princípios determinam que certos valores devem – salvo quando se coloquem considerações opostas e superiores – ser prosseguidos ou realizados. Cfr. MACCORMICK, Neil, *Retórica y Estado de Derecho*, cit, 324-325

[305] Cfr. MACCORMICK, Neil, *Retórica y Estado de Derecho*, cit., 325.

[306] Não significa isto que as regras se revelem irrelevantes ao nível da concretização da unidade axiologia do sistema. Também estas serão axiologicamente preenchidas e poderão assumir papel preponderante na enformação do sistema. No entanto, a menor abrangência do potencial âmbito aplicativo por elas definido determina a sua aplicação em circunstâncias mais restritas, quando se pretenda introduzir uma maior rigidez no sistema e condicionar a emergência de soluções normativas (infraordenadas) cujos contornos se encontram, à partida, bem determinados. Pense-se, a título de exemplo, na regra constitucional que proíbe a pena de morte (cfr. n.º 2 do artigo 28.º da Constituição) ou na regra constitucional que estabelece a proibição de referendo em matéria fiscal (cfr. al. b) do n.º 4 do artigo 115.º da Constituição).

[307] Em caso de desconformidade, serão as mesmas "marginalizadas" e sancionadas com a invalidade. Cfr. OTERO, Paulo, Legalidade e Administração Pública, cit., 208.

amplamente concebido, nos termos do qual o mesmo emerge como um agregado de normas editadas em conformidade com parâmetros orgânicos, procedimentais e formais estabelecidos pelo próprio sistema, que cumprem com determinadas condições de ordem valorativa, normativamente asseguradas através de normas jurídicas que ocupam uma posição privilegiada (supraordenadas ao mais alto nível) no âmbito do sistema. A segregação metodológica operada poderá, no entanto, enfrentar uma dificuldade que se prende com a discussão em torno da parametricidade substancial da condição genética do sistema. Trata-se, aqui, de perceber se, para além da função de atribuição de poder a uma autoridade legislativa e de definição das condições orgânicas, formais e procedimentais das quais depende a introdução de normas jurídicas no sistema em causa, o substrato que constitui matriz genético-formal do sistema – a norma fundamental – constituirá também um referencial de correção material com o qual se deverão conformar, em última análise, todas as normas que o integram.

Se considerarmos que a norma fundamental é axiologicamente neutra – não incorporando, portanto, um qualquer núcleo de correção material –, o poder constituinte não resultará condicionado por qualquer tipo de limitações de ordem substancial, pelo que serão válidas quaisquer soluções normativas que decida incorporar no texto constitucional, independentemente do juízo de censura social que sobre o mesmo possa recair. Sufragando este posicionamento, BLANCO DE MORAIS[308] sustenta inexistir qualquer base normativa de referência que parametrize a validade jurídica da decisão totalista ditada pelo poder constituinte, a não ser que autoconsentida por essa mesma decisão. Significa isto que a apreensão do caráter socialmente injusto das soluções constitucionais assim produzidas, apenas poderá dar lugar à sua modificação: segundo as condições orgânicas, procedimentais e formais estabelecidas pelo sistema para a revisão constitucional; ou, quando tal não seja possível, através de um processo de rutura constitucional que dê lugar a um novo exercício do poder constituinte, originando-se, assim, um novo sistema, porquanto assentará numa diferente norma fundamental. Por sua vez, se considerarmos que a norma fundamental não é axiologicamente neutra, mas incorpora um núcleo de correção material, o poder constituinte resultará condicionado por limitações de ordem substancial, pelo que apenas serão válidas as soluções normativas incorporadas no texto constitucional que com ele não se incompatibilizem. Neste sentido pronunciam-se MICHEL VAN DE KERCHOVE e FRANÇOIS OST[309], quando apresentam como um problema de pertença das normas ao sistema que se desenvolve em dois planos: (i) num plano dinâmico, o que significa que as

[308] Cfr. MORAIS, Carlos Blanco de, As Leis Reforçadas, cit., 166.

[309] Cfr. KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 81-82.

normas pertencem ao sistema desde que constituam uma decorrência de uma norma do sistema, o que, no limite, significará a sua recondução à norma fundamental enquanto norma de habilitação última; e (ii) num plano estático, o que significa que as normas pertencem ao sistema na medida em que não colidam frontalmente com o conteúdo da norma fundamental, a qual esta estabelece um conteúdo mínimo obrigatório, o qual será impresso na constituição e que condicionará toda a enformação material do sistema jurídico. Também neste sentido, FREITAS DA ROCHA[310] sustenta que a norma fundamental deverá fornecer o adequado substrato de correção material, apelando, nomeadamente, às ideias de justiça ou de igualdade, podendo, por esse motivo, servir de parâmetro aferidor da bondade das demais normas. A partir do momento em que se reconheça à norma fundamental um estatuto de parametricidade substancial, todas as normas (sem exceção) passam a estar dependentes (na respetiva validade) da sua conformidade com o parâmetro por ela estabelecido. Se o poder constituinte se encontra substancialmente vinculado no seu exercício por parâmetros de ordem material, passa a ser possível equacionar a própria invalidade das normas constitucionais por referência à sua desconformidade perante o núcleo de correção material impresso na norma fundamental[311].

Este segundo posicionamento acaba por incorporar na condição genética do sistema uma dimensão substancial – a qual poderá assumir uma amplitude diversificada –, dando lugar a uma ideia de matricialidade genético-axiológica, segundo a qual pertencem a um sistema as normas que sejam produzidas segundo as condições orgânicas, procedimentais e formais por ele estabelecidas e que não colidam frontalmente com o núcleo de correção material impresso na norma fundamental, independentemente da posição que ocupem no sistema – admite-se, assim, o afastamento de quaisquer normas constitucionais quando não possam reconduzir-se substancialmente à norma fundamental. Embora constitua uma ideia sedutora, é com desconfiança que assumimos tal posicionamento. Consideramos, de modo diferente, que a matricialidade genético-material do sistema jurídico-normativo estadual será fixada pelo poder constituinte no exercício dos respetivos poderes, exercício esse que será incondicionado do ponto de vista jurídico. As vinculações que se lhe levantam serão sempre de ordem extrajurídica – reconduzindo-se àquelas que lhe são apostas pela pressão provocada pelo contexto social (interno e internacional) envolvente, a qual poderá, no limite, conduzir à

[310] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição..., cit., 271. Segundo o autor, a norma fundamental deverá ter o seguinte conteúdo: "se uma norma (i) foi corretamente criada, (ii) é socialmente eficaz, e (ii) tem uma pretensão de correção material, deve ser obedecida".

[311] O que acabará por conduzir ao problema das "normas constitucionais inconstitucionais", cfr. BACHOF, Otto, Normas Constitucionais Inconstitucionais?, tradução de José Manuel M. Cardoso da Costa, Almedina, 1994, 48-70; CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional, cit., 1232-1233; e VAZ, Manuel Afonso, Teoria da Constituição, cit., 130-150; OTERO, Paulo, Legalidade e Administração Pública, cit., 332.

queda do sistema jurídico-normativo instituído e à instituição de um outro, assente numa nova norma fundamental. Assim, a conformação das soluções normativas assumidas pelo poder constituinte com as exigências do contexto social em que se inserem constitui um pressuposto da estabilidade e perdurabilidade do sistema, mas da sua desconformidade não resultam quaisquer consequências do ponto de vista da respetiva validade jurídica[312].

Em face do exposto, assumimos que a matricialidade genético-material do sistema será formada a partir de opções jurídico-normativas produzidas no âmbito do sistema ao mais alto nível – portanto, ao nível constitucional –, as quais, em termos tendenciais, incorporando os valores fundamentais recolhidos do respetivo contexto social envolvente, estabelecem padrões comportamentais tendentes a garantir a sua preservação e promoção[313].

***

As precedentes considerações em torno do problema da unidade do sistema jurídico, não constituindo mera derivação inconsequente, revelam-se essenciais no recorte do sistema fiscal, uma vez que – conforme teremos oportunidade de observar no Ponto 1.2. do Capítulo I da Parte II – o perímetro deste será delimitado no interior daquele, mediante a identificação de critérios que se revelem adequados a apartar as normas jurídicas que deverão ser qualificadas como fiscais daquelas que não mereçam tal qualificação. Sendo assim, o sistema fiscal será integrado por normas editadas em conformidade com parâmetros orgânicos, procedimentais e formais estabelecidos pelo próprio sistema jurídico, que cumprem com determinadas condições de ordem valorativa, normativamente asseguradas através de normas jurídicas que ocupam uma posição privilegiada (supraordenadas ao mais alto nível) no âmbito do sistema.

3.3. A autonomia do sistema jurídico-normativo

A identificação de um substrato fundamentador comum entre as normas que compõem um agregado permite, em primeira linha, identificá-lo como um corpo unitário e, em segunda linha, apartar as normas que lhe pertencem daquelas que não lhe pertencem. Este simples exercício permite-nos,

[312] Sustentando que a incorporação da axiologia social predominante não constitui um pressuposto necessário – portanto inultrapassável – para a existência do sistema jurídico, HERBERT HART não deixa, no entanto, de reconhecer que tal incorporação constituirá uma condição para o seu eficaz funcionamento e para a sua estabilidade. Estas dimensões estarão dependentes, não apenas de uma estrita obediência às normas do sistema, mas também da sua aceitação voluntária, aspeto que, por sua vez, depende do grau de conformidade entre a axiologia social e juridicamente relevantes. Cfr. HART, Herbert, O conceito de Direito, cit., 209-210, 218-220.

[313] Daí que a Constituição possa ser afirmada como a síntese axiológica da "ideia de Direito" vigente, funcionando, assim, como "pedra angular" do sistema jurídico-normativo. Cfr. OTERO, Paulo, Legalidade e Administração Pública, cit., 332.

desde logo, perceber que o aplicador normativo poderá ver-se confrontado com normas jurídicas que obedecem a fundamentos de unidade distintos, circunstância que dele exigirá um exercício de articulação de soluções normativas provenientes de sistemas diferentes. Com efeito, os sistemas jurídico-normativos hodiernos caraterizam-se por constituírem edifícios complexos formados por uma pluralidade de normas jurídicas de diferente natureza e proveniência[314]. Se tomarmos por referência o sistema jurídico-normativo português será possível nele observar a convivência de normas com origem em núcleos de produção normativa internos, mas também externos. Esta constatação pressupõe a superação de uma visão tradicional de um sistema jurídico-normativo de base estadual hierarquizado e isolado perante o seu exterior. Assim, para além do problema da identificação de um critério que permita reconhecer as normas válidas de um sistema (resolvido a partir da identificação do substrato que lhe confere unidade), levanta-se um outro, o de perceber como compatibilizar a convivência, num mesmo sistema, de normas que comungam de um mesmo critério de validade com outras que assumem um referencial de validade distinto. A resposta será encontrada junto do modo como é compreendida a autonomia dos sistemas jurídicos. A tal desiderato serão dedicados os parágrafos que se seguem.

3.3.1. Os sistemas jurídico-normativos estaduais como sistemas autónomos e dotados de uma especial capacidade recognitiva

O problema das relações entre diferentes sistemas jurídico-normativos – e respetivos dados normativos – apenas se coloca quando, deixando o seu interior, se procure compreender o modo como os mesmos se relacionam. Tal apenas se torna possível uma vez que se encontre superada uma visão monista do sistema jurídico-normativo, mediante uma aproximação pluralista, assente na convivência de uma pluralidade de sistemas de diversa natureza[315]. Não basta aqui reconhecer a existência de uma

[314] Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional, cit., 693, 702-705, 1142, 1151-1154.

[315] Segundo NORBERTO BOBBIO, será possível destacar duas abordagens distintas à pluralidade dos sistemas jurídico-normativos. Por um lado, uma abordagem de feição nacionalista, que corresponde à afirmação de um pluralismo de caráter estadual, assente na associação das ideias de soberania e de sistema jurídico-normativo. Da existência de um poder soberano será possível extrair a existência de um sistema de Direito, daqui resultando a vigência de tantos sistemas quantos os poderes soberanos existentes. Trata-se de uma construção assente na fragmentação da noção jusnaturalista de Direito natural de base universal, promovida pelas correntes do positivismo jurídico de base voluntaristas, segundo as quais o Direito constitui uma imposição com origem numa vontade soberana. Por outro lado, uma abordagem de feição institucionalista, emergente no contexto das posições institucionalistas do Direito, que divergem fundamentalmente da primeira abordagem assinalada ao admitir a existência de sistemas de diferente tipologia, nem sempre reconduzíveis a uma conceção estadual. Trata-se de uma abordagem que, sustentando a equiparação do sistema jurídico ao conceito de instituição (grupo social organizado), determina uma fragmentação do conceito de sistema, o qual se desprende da conceção estadual. Passa, assim, a ser possível identificar sistemas de diferente natureza (sistemas estaduais; sistemas supraestaduais; sistemas infra estaduais; sistemas colaterais ao Estado; e sistemas anti estaduais). Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 254-255. Sem prejuízo das imprecisões que poderão apontar-se à abordagem pluralista da base institucional – mormente o facto de não estabelecer qualquer diferenciação entre realidades que constituem efetivos sistemas jurídicos

pluralidade de sistemas de base estadual fechados em si mesmos, considerando as suas normas e desconsiderando todas as demais. Impõe-se proceder a um alargamento do conceito de sistema e nele admitir realidades que não assumem uma referência estadual, as quais poderão colocar-se aquém ou além do das fronteiras estaduais. Importa considerar que tais sistemas se relacionam reciprocamente e que o sistema jurídico-normativo estadual não será exceção[316]. Este relaciona-se com outros sistemas – de igual ou diferente natureza –, sendo variáveis os modos de relacionamento intersistemático assim estabelecidos. Interessa, ainda, atentar na superação de uma visão segundo a qual a uma determinada circunscrição territorial corresponderá um único sistema jurídico-normativo, passando a admitir-se a existência de sistemas jurídico-normativos sobrepostos em termos territoriais – mas também temporais e em alguns casos materiais –, sem que nenhum deles possa reclamar tal território como próprio e exclusivo, bem como a existência de sistemas jurídico-normativos que não assentam numa referência de base territorial[317]. A superação da abordagem monista traz à evidência que o Direito estadual não será o único com relevância na composição do agregado de normas com que o aplicador normativo é confrontado, impondo-se-lhe outras espécies normativas – no caso do sistema jurídico português, será, nomeadamente, o caso do Direito Internacional ou do Direito da UE.

A constatação da existência de uma rede de sistemas reciprocamente relacionados convoca o problema das relações e posições relativas que entre os mesmos se estabelecem e este, por sua vez, convocará o problema dos conflitos entre normas com origem em sistemas diferentes. Neste ponto, coloca-se com particular relevância a questão de saber se os vários sistemas conviventes podem, entre si, formar um conjunto normativo harmonioso e sistemático, de tal modo que se revele possível identificar soluções jurídicas unitárias para os conflitos normativos que tenham lugar.

Consideramos que sim. Para o efeito importará, no entanto, reconhecer que os sistemas de base estadual são dotados de uma especial capacidade recognitiva, assumindo uma posição matricial e de filtragem dos diferentes impulsos normativos em presença[318]. Cabe-lhes a tarefa de articular a convivência de normas que comungam de um mesmo critério de validade com outras que assumem

---

de outras que, nestes se encontrando integradas, mais não serão do que meros subsistemas –, não se deixará de se lhe reconhecer o mérito de ter alargado o conceito de sistema para além das fronteiras traçadas pela delimitação estadualista proposta pelas correntes normativistas positivistas de base estadualista.

[316] Trata-se da superação do argumento da soberania como princípio que, na sua interpretação mais comum, supõe que as relações entre sistemas normativos só podem articular-se alternativamente, em termos de subordinação ou de absoluta independência. Cfr. PAGÉS, Juan Luis Requejo, *Sistemas normativos, Constitución y Ordenamiento*, cit., 9.

[317] Cfr. KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 163-164.

[318] Como explica BLANCO DE MORAIS, o sistema jurídico estadual corresponderá a um sistema qualificado, que se revela capaz de integrar e disciplina outros sistemas. Cfr. MORAIS, Carlos Blanco de, As Leis Reforçadas, cit., 188.

um referencial de validade distinto, no contexto de um fenómeno de cooperação intersistemática na disciplina da realidade social.

Embora deva ser compreendida no contexto das limitações impostas à soberania estadual, a abertura do sistema jurídico-normativo não comporta o afastamento do núcleo essencial dessa soberania, impondo-se concluir que, do ponto de vista do Estado constitucional, nenhum poder externo o poderá limitar sem o seu consentimento[319]. Embora – como temos vindo a assinalar – os sistemas jurídico-normativos atuais sejam povoados por normas jurídicas com origens muito diversificadas, a aplicabilidade de normas provenientes de outros sistemas não constituirá uma limitação à sua autonomia, no pressuposto de que tal aplicação – e os respetivos termos – não lhe seja imposta externamente, mas constitua uma decisão produzida no seu âmbito. É neste contexto que deverá ser ancorada a discussão em torno do problema da autonomia do sistema jurídico-normativo. Este relaciona-se de modo íntimo com a titularidade da "competência das competências", a qual pressupõe que, para além da soma das competências encerradas em cada uma das suas partes integrantes, o sistema disponha do poder de alargar ou comprimir as suas próprias competências – isto é, da capacidade de dispor em absoluto dos respetivos poderes[320]. A competência das competências, corporizando um princípio inerente a uma construção escalonada de competências, constitui uma dimensão do processo de redução à unidade de um sistema jurídico-normativo[321]. Um sistema que disponha em absoluto dos seus poderes poderá consentir limitações à sua própria soberania em benefício de outros sistemas, reconhecendo como obrigatórias as normas externas, sem que tal pressuponha a perda da sua autonomia, porquanto estará, mesmo nesses casos, a obedecer a si mesmo: autolimita-se, mas não é heteronomamente condicionado.

Um sistema – para que o seja verdadeiramente – deverá revelar-se dotado do controlo sobre as normas que no seu âmbito são aplicadas, nisto consistindo a sua autonomia. Para o efeito, para além de dever encontrar-se investido da faculdade de se dotar de normas jurídicas próprias, deverá ser

---

[319] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 367-368. Na sua dimensão normativa, a soberania traduz a qualidade que, predicada por um sistema jurídico-normativo, determina que a validade das suas normas não obedece a outra causa que não seja a observância das condições que no seu âmbito se estabelecem para a sua criação de normas jurídicas – as quais, em última análise, se reconduzirão à Norma fundamental. Partindo deste pressuposto, no sistema jurídico-normativo português, a Constituição será a única norma fundamentadora da validade das normas que o integram.

[320] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 255. Em geral, quanto ao conceito enunciado, cfr. ZIPPELIUS, Reinhold, Teoria geral do Estado, cit., 77; CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional e Teoria da Constituição, cit., 1376; PIRES, Francisco Lucas, Competência das competências»: competente mas sem competências?, cit., RLJ, n.º 3885, 354-359.

[321] Cfr. PIRES, Francisco Lucas, «Competência das competências»: competente mas sem competências?, cit., RLJ, n.º 3885, 354. A questão passa, no essencial, por perceber quem pode estabelecer o escalonamento normativo em que se traduz o sistema, com que limites o poderá fazer e se o escalonamento previamente estabelecido poderá ser alterado. Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 169-170.

capaz de determinar a aplicação – ou não – de normas jurídicas provenientes de outros sistemas[322]. Não reunindo tais prerrogativas, o agregado normativo em questão não será autónomo – pelo menos, não no sentido que atribuímos ao conceito para efeitos da presente investigação. Por um lado, deverá ser capaz de se dotar de normas próprias, o que pressupõe que as mesmas tenham origem em núcleos de produção normativa que independam de qualquer outro sistema, dando origem a um corpo de normas originariamente produzidas no seu âmbito e que nele se impõem em termos efetivos. Inexistirá autonomia se a posição dos seus núcleos de produção normativa for explicada a partir da respetiva integração num outro sistema que lhe sirva de suporte. Por outro, deverá ser capaz de decidir sobre a aplicabilidade, ou não, no seu interior de normas provenientes de outros sistemas e as condições a que se encontra sujeita tal aplicação – inexistindo autonomia se o sistema receber no seu interior normas de proveniência externa mediante imposição heterónoma[323].

A autonomia assinalada será garantida no âmbito dos sistemas jurídico-normativos de base estadual pelas respetivas normas constitucionais, as quais, na sua condição de normas "sobre a aplicação de normas"[324], não se limitando a erigir as condições de validade a que se encontra adstrita a produção normativa interna, desempenham também uma função recognitiva, ao determinar as condições de validade a que resulta adstrita a aplicação de normas externas no seu âmbito[325]. Se apenas tomarmos por referência o conjunto de normas jurídicas que no contexto do sistema jurídico encontram a sua validade condicionada pela respetiva enformação constitucional, ficaremos com uma perspetiva limitada da totalidade de prescrições normativas vigentes. Para além daquelas será possível identificar outras, cuja *validade* não assume a Constituição como parâmetro de referência. Não significa isto, porém, que se trate de normas constitucionalmente imunes. Pelo contrário, a sua vigência – isto é, a sua *aplicabilidade* – resultará diretamente condicionada pelas normas constitucionais[326]. São normas que, pese embora sejam produzidas no âmbito de determinados sistemas jurídico, em conformidade com as exigências neles erigidas à sua válida edição, veem a sua aplicabilidade admitida no âmbito de outros sistemas.

---

[322] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 254, 368; GORLERO, Maurizio P., *Le fonti del Diritto (Lezioni)*, CEDAM, Milani, 1995, 21.

[323] Para uma análise às exigências referidas, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 254-255. Num e no outro caso, o problema reconduz-se à identificação no sistema de normas secundárias de reconhecimento, as quais terão por finalidade individualizar: condições de validade de normas internas; condições de aplicabilidade de normas externas.

[324] Cfr. PAGÉS, Juan Luis Requejo, Sistemas normativos, Constitución y Ordenamiento, cit., 3.

[325] Os sistemas jurídico-normativos de base estadual beneficiam de uma autonomia constitucional que os distingue dos demais sistemas. Cfr. KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit. 168.

[326] Cfr. PAGÉS, Juan Luis Requejo, Sistemas normativos, Constitución y Ordenamiento, cit., 2.

A impossibilidade de identificar um centro de imputação comum à existência das normas aplicáveis num dado sistema impede a configuração da sua articulação a partir de critérios de validade, impondo que a unidade – aqui num sentido mais amplo que o enunciado no Ponto 3.2. – do sistema jurídico deixe de ser concebida como um mero problema de extração da validade das normas a partir de um substrato de legitimação comum, para passar a ser concebida como um problema de conjugação de diferentes sistemas de normação, cada um deles dotado da sua própria e indivisível fonte originária de validade. Neste contexto, a redução à unidade apenas poderá ser alcançada – face à inexistência da referida causa superior e comum – por referência à soberania de cada um dos sistemas normativos particulares e assentando o ponto de conexão na norma que, sem condicionar a validade das normas integradas noutros sistemas, aparece como habilitada para decidir sobre as normas que são aplicadas no âmbito regido por ela. A norma assim definida será soberana no sentido de constituir a causa de validade das normas integradas no seu âmbito e a causa de aplicabilidade de normas externas. Acaba-se, assim, e em última análise, por constatar que o problema da autonomia se acaba por reconduzir à questão de saber se um agregado normativo dispõe, ou não, de uma Norma fundamental. Será assim, na medida em que, estando ela na base da legitimação da norma constitutiva de todo o ordenamento – a Constituição –, também a ela serão, em última análise, reconduzidas – ainda que ao nível aplicativo, e já não de validade – as soluções normativo-constitucionais que determinam as condições aplicativas de normas provenientes de sistemas forasteiros[327].

O sistema jurídico normativo estadual emerge, assim, como um complexo de normas jurídicas resultante do enlace de normas provenientes de sistemas distintos e que encontram sua Constituição a condição de validade e/ou aplicabilidade[328]. Trata-se, por outras palavras, de um complexo de normas com origem em diferentes núcleos de produção normativa, reduzidas à unidade pela Constituição enquanto norma sobre a aplicação de normas: as normas internas encontram na Constituição as suas

[327] A importância da regra de reconhecimento é, mais uma vez, incontornável. É através dela que os diversos atores jurídicos ficam a saber quais as normas jurídicas que compõem o sistema e quais as normas externas em que tal agregado são reconhecidas como aplicáveis. Ou seja, quanto a estas últimas, a regra de reconhecimento está indissociavelmente ligada às normas que no interior do ordenamento desempenham o papel de o abrir e autorizar o ingresso de elementos forâneos, constituindo a ponte comos outros ordenamentos. Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 371-372.

[328] Como assinalam VAN DE KERCHOVE e FRANÇOIS OST, um sistema poderá reconhecer a aplicabilidade de normas pertencentes exclusivamente a outro sistema jurídico, isto é, que não têm nenhuma validade do seu âmbito, porquanto esta seja determinada por regras pertencentes a outro sistema. Cfr. KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 172. Neste contexto, REQUEJO PAGÉS contrapõe os conceitos de "sistema normativo" e de "ordenamento normativo", sustentando que o primeiro corresponde ao conjunto de normas reconhecidas como válidas por uma constituição, enquanto o segundo corresponde ao conjunto de normas resultantes do enlace de diversos sistemas e que recebe da sua Constituição a respetiva condição de aplicabilidade. Cfr. PAGÉS, Juan Luis Requejo, *Las Normas preconstitucionales y el mito del poder constituyente*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1998, McGraw-Hill, Madrid, 1995, 1.

condições de validade e aplicabilidade; as normas externas apenas encontram naquela as respetivas condições de aplicabilidade – a validade destas permanece como um problema do sistema de origem. A autonomia do sistema jurídico-normativo estadual ancora-se, portanto, na Constituição, enquanto norma sobre a produção de normas[329].

Considerando os pressupostos assumidos quanto à autonomia dos sistemas jurídico-normativos, passa a ser possível trazer à evidência que nem todos os agregados normativos assumem tal qualidade. Esta estará reservada àqueles que gozem de um fundamento de validade exclusiva[330]. Impõe-se, para o efeito, que se trate de um agregado de normas que se se reveja numa Norma fundamental própria, o que não acontece apenas com o Estado, mas igualmente com realidades não estaduais, como sucederá com o sistema de normas da UE[331].

No entanto, quando um agregado normativo tenha por referência a norma fundamental de outro agregado, resultará prejudicada a possibilidade de o qualificar como um sistema jurídico-normativo em sentido próprio, podendo, no limite, configurar um subsistema integrado naquele sistema. Se as normas de um determinado agregado veem a sua validade aferida pelos pressupostos determinados por um outro, apenas o segundo será autónomo, pelo que o primeiro, encontrando-se integrado neste, mais não será do que um subsistema – se quisermos, um sistema não autónomo, portanto, impropriamente concebido[332]. Será este – nomeadamente – o caso dos sistemas de normas das Regiões Autónomas e das Autarquias Locais, uma vez que, ainda que lhes possam ser reconhecidos núcleos específicos de produção normativa, o facto de resultarem integrados num sistema jurídico geral (estadual), constituirá a negação do seu caráter autónomo[333]. São, portanto,

[329] Nas palavras de GOMES CANOTILHO, "o estudo das fontes de direito no ordenamento jurídico português passa necessariamente pela centralidade da constituição como fonte de conhecimento, isto é, como fonte sobre as formas de revelação, definição e valor das normas de direito positivo. A relevância da constituição como fonte de conhecimento das normas de direito positivo estende-se às próprias normas de direito internacional e de direito comunitário – obriga, hoje, a uma articulação mais complexa do que a requerida por uma estrutura da ordem jurídica centrada no direito interno do Estado. De qualquer modo, mesmo aqui, a definição do cosmos normativo terá de ser feita a partir da própria Constituição". Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional, cit., 693.

[330] Cfr. KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 38.

[331] Neste sentido, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 361-362.

[332] O sistema jurídico será autónomo na medida em que seja composto por uma normação própria e não constitua uma mera derivação ou extensão de outros ordenamentos exteriores e superiores a si. Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 243-244.

[333] A afirmação da existência de um subsistema institucional pressupora a existência de uma organização própria, assente na existência de órgãos e núcleos de produção normativa específicos. Não se falará, por isso, em subsistemas – na aceção enunciada – nos casos em que, por via de um fenómeno de desconcentração, se apure a existência de uma pulverização de órgãos que atuam de forma hierarquicamente integrada e em subordinação às autoridades centrais, uma vez que em tais situações o poder permanece indiviso, apenas se diversificando o seu exercício. Já não será assim nos casos de descentralização, hipótese em que se opera uma fragmentação do poder através da sua atribuição a entidades que atuam em nome de coletividades secundárias, dispondo de poderes específicos e autónomos – limitados a determinados núcleos objetivos, subjetivos e territoriais – que se subtraem a um poder subordinante por parte das autoridades centrais. Cfr. KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 165-166.

subsistemas institucionais, apêndices ou derivações do sistema estadual, porquanto a norma que os estatui se encontra integrada naquele último[334]. O sistema normativo estadual (constitucional) decompõe-se – em virtude do princípio da autonomia – numa pluralidade de subsistemas[335], no entanto, uma vez que se tome por referência a respetiva origem – o seu momento de validade –, não restará senão admitir a respetiva unidade, porquanto os segundos partilham do mesmo fundamento do primeiro[336].

***

As considerações precedentes constituem o suporte para que possa compreender a preponderância de núcleos de produção normativa externos na configuração do sistema fiscal – tema ao qual dedicaremos o Capítulo II da Parte II –, ao mesmo tempo que permitem enquadrar os poderes de criação normativa em matéria fiscal reconhecidos a entes territoriais menores – aspeto abordado nos Pontos 3.3.1.2. do Capítulo I da Parte II e 2.2.2. da Parte III.

3.3.2. As relações entre sistemas jurídico-normativos autónomos

O reconhecimento da existência de uma pluralidade de sistemas jurídico-normativos não bastará para que se conclua pela existência de relações entre os mesmos. Tais relações inexistirão se os mesmos se colocarem numa posição de irrelevância recíproca, seja porque um assume em relação ao outro uma abordagem de desconhecimento ou indiferença, seja porque rejeite a sua pretensão de existência, tratando-o como um mero facto, eventualmente ilícito. Embora tais casos tendam a ser qualificados como hipóteses de "relações de exclusão", o que se verifica, na verdade, será a antítese da relação[337]. Não reconhecendo qualquer outro, o sistema fecha-se em si mesmo, admitindo apenas a aplicação das normas válidas que ele próprio produz. Para que a relação exista, impõe-se que o sistema tomado por referência reconheça (pelo menos) outro como relevante, no sentido de sancionar

[334] Cfr. PAGÉS, Juan Luis Requejo, *Sistemas normativos, Constitución y Ordenamiento*, cit., 58. De acordo com a teoria institucionalista, estes sistemas menores têm caráter jurídico, uma vez que o mesmo lhes é conferido pelo facto de serem dotados de um mínimo de organização. São sistemas menores que mantêm os seus membros unidos para fins parciais que compreendem, portanto, apenas uma parte da totalidade dos interesses das pessoas que compõem o grupo – por esse motivo, também podem ser designados por sistemas parciais. Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 259.

[335] Cfr. PAGÉS, Juan Luis Requejo, Sistemas normativos, Constitución y Ordenamiento, cit., 51.

[336] A configuração enunciada constitui, segundo NORBERTO BOBBIO, o resultado de uma construção estratificada de formação secular, que tem origem num complexo de sistemas independentes que, a pouco e pouco, foram absorvidos e agregados num único sistema, dando origem a complexos sistemas jurídico-normativos de base estadual. Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 260.

[337] Assim, cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 257; ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 364. Seria o caso das relações entre o sistema estadual e o sistema de uma organização criminosa, quando, ao abrigo de um posicionamento de base institucionalista se reconheça a este último tal qualidade.

a sua existência e a eficácia das suas normas[338]. No entanto, compreender as relações normativas intersistemáticas pressupõe, também, que delas se aparte as relações de natureza intrassistemática, aquelas que se produzem dentro de um mesmo sistema jurídico-normativo, por respeitarem às conexões que se mantêm entre um sistema e os respetivos subsistemas. Trata-se, neste caso, de relações entre agregados normativos que partilham um mesmo fundamento genético de validade – a mesma proposição normativa fundamental –, verificando-se que um deles assume uma dimensão mais reduzida e constitui parte integrante do outro, mais amplo, e que, portanto, não se autonomizam[339]. As relações entre um e outro têm natureza exclusivamente interna[340]. Este aspeto será fundamental para a compreensão do contributo dos entes territoriais menores (Regiões Autónomas e Autarquias Locais) para a formação do sistema fiscal português, considerando as faculdades de criação normativa que lhes são reconhecidas. Neste sentido, também aqui não poderá falar-se, com propriedade, em relações entre sistemas, devendo – quanto a nós – optar-se por falar de relações de integração entre agregados normativos, por referência ao facto de um dos agregados em presença ver o seu âmbito aplicativo absolutamente incluído em outro[341].

Em face do exposto, constituem relações intersistemáticas as que se estabelecem entre sistemas jurídico-normativos distintos que se colocam numa posição de relevância entre si. A partir do momento em que se estabeleça um nexo de relevância entre diferentes sistemas jurídico-normativos, passa a exigir-se uma apreciação do tipo de relações que entre os mesmos se estabelecem. Em tais situações poderá falar-se de relações de dependência quando um sistema jurídico-normativo intervém na génese de outro, de tal forma que a constituição do segundo constitui o produto de uma vontade formada no âmbito do primeiro, o qual determina as suas condições de existência, validade ou eficácia[342]. Pelo contrário, existe uma relação de independência se nenhum deles assume um papel

[338] Cfr. KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 171-172. A falta de reconhecimento de um sistema por parte de outro não comportará, no entanto, qualquer prejuízo para a sua existência ou eficácia interna. Simplesmente, o sistema não reconhecido não produzirá efeitos sobre o sistema que não o reconhece.

[339] Será o caso das relações estabelecidas entre os sistemas de base estadual e os sistemas descentralizados no seu âmbito constituídos (cfr. KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 171) ou das relações entre o sistema de Direito internacional e um sistema estadual, quando se parta de uma abordagem monista segundo a qual o segundo se encontra hierarquicamente subordinado ao primeiro (cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 257).

[340] A pluralidade de sistemas deverá ser reconduzida à unidade, uma vez que apenas um deles gozará da autonomia necessária para merecer a qualificação de sistema, enquanto o outro, encontrando-se nele integrado, deverá ser qualificado como um subsistema.

[341] Enquadrando os referidos casos de "inclusão total" ou "integração" no âmbito das relações entre sistemas, cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 257; ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 364.

[342] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 362. Será o caso da relação estabelecida entre os sistemas dos Estados-Membros e o sistema da UE.

ativo na constituição do outro[343]. Não significa isto, porém, que não possam estes relacionar-se. Tais sistemas – embora independentes e colocados numa posição de paridade entre si –, podem relacionar-se em termos de coordenação, integrando um outro sistema (geneticamente superior), de modo a poderem estabelecer relações reciprocamente relevantes no âmbito da existência deste último, visto que este se alimenta dessas relações[344]. Este aspeto, por sua vez, será de grande importância no contexto do sistema fiscal, porquanto nos ajudará a compreender o modo como as normas fiscais com origem em núcleos de produção normativa interna se relacionam com outras, de Direito internacional e de Direito da EU.

Colocando-se um sistema numa posição de relevância perante o outro, passam as normas válidas do primeiro a conviver – em termos aplicativos – com as normas válidas do segundo, o que significa que quando se registem situações de interseção aplicativa entre normas dos referidos sistemas, o aplicador normativo será confrontado com a necessidade de decidir pela aplicação de umas ou de outras[345]. Em tais casos, poderá o relacionamento entre os sistemas operar segundo dois modelos distintos: (i) modelo recetício, de acordo com o qual o sistema de destino absorve as normas jurídicas do sistema de origem, reconhecendo-as como suas de modo permanente; (ii) modelo recognitivo, segundo o qual o sistema de destino, renunciando à disciplina de determinada matéria, limita-se a reconhecer aplicabilidade de normas do sistema de origem numa determinada situação em concreto sem as fazer suas, pelo que após esse momento aplicativo a norma continuará a pertencer exclusivamente ao sistema de origem[346].

[343] Cfr. KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 171. Será o caso das relações estabelecidas entre dos diferentes sistemas jurídico-normativos estaduais

[344] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 363; BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 257; KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 171. Será o caso das relações entre os sistemas de base estadual e o sistema jurídico-normativo Internacional.

[345] Existem "relações de interseção" ou "relações de exclusão ou integração parcial", quando se verifica a existência de inclusões parciais de normas de um sistema na configuração de um outro, verificando-se entre ambos uma parte comum e uma parte não comum. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 362-363; BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 258.

[346] Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 259; ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 365-366. Constitui exemplo da aplicação do modelo recetício, o caso das normas de um tratado internacional que são recebidas pelos ordenamentos que o celebraram; ou das normas de Direito da UE que são recebidas pelos ordenamentos dos Estados-Membros; por sua vez, constitui exemplo da aplicação do modelo recognitivo, o caso da aplicação num sistema de base estadual de normas de outro sistema do mesmo tipo, em virtude da aplicação de normas de Direito internacional privado.

3.3.3. As relações do sistema jurídico-normativo estadual português com outros sistemas jurídico-normativos e a resolução de conflitos normativos extrassistémicos

Embora todas as normas aplicáveis num dado sistema devam constituir normas válidas, os critérios que determinam tal validade poderão ter origem diversa. Cabe à Constituição a tarefa de aglutinar as normas jurídicas que pertençam a sistemas diferentes, estabelecendo, para o efeito, os critérios de validade das normas internas (formuladas no seu contexto) e os critérios de aplicabilidade das normas externas (formuladas no âmbito de outros sistemas). Esta bipartição entre os critérios aplicados a umas e outras normas revela – de modo especialmente evidente – a sua preponderância quando entram em conflito normas com origem em sistemas diferentes. Quando estes se registam entre normas produzidas de acordo com diferentes parâmetros de validade – ou seja, quando tenham origem em sistema distintos –, a sua superação deverá ter lugar ao nível de uma discussão sobre a respetiva aplicabilidade.

Partindo de um conflito entre normas com origem em sistemas diferentes não poderá extrair-se a conclusão de que uma delas seja inválida em razão da sua desconformidade com a outra. Considerando a referida desconformidade, por um lado, e o específico posicionamento em que as normas em presença são colocadas por força da Constituição do sistema de referência, haverá que concluir pela inaplicabilidade de uma delas, sem que de tal juízo resulte a invalidade da norma preterida, seja ela interna ou externa[347]. Sendo assim, levanta-se, então, o problema de conhecer o posicionamento ocupado pela norma externa no âmbito do sistema jurídico-normativo recetor.

A este respeito, será possível evidenciar dois posicionamentos antitéticos. Por um lado, poderá assumir-se a preferência aplicativa da norma externa, considerando-se que se o ordenamento interno aceitou receber a norma externa, tal preferência aplicativa será pretendida pela própria Constituição, impondo-se uma conformação do sistema recetor com o sentido das normas externas e respetivos efeitos. Ao mesmo tempo, o sistema interno nada poderá fazer acerca da validade da norma externa, uma vez que esta apenas será condicionada pelo respetivo sistema de origem. Por outro lado, poderá assumir-se que a preferência aplicativa da norma externa cederá perante as normas do sistema de referência que se encontram superiormente ordenadas – "as decisões constituintes fundamentais"[348]. Tendemos a reconhecer a prevalência desta segunda proposta.

---

[347] Enquanto os órgãos adequados do sistema de origem não se pronunciarem sobre a invalidade de uma norma, esta permanecerá aplicável uma vez que beneficia de uma validade pressuposta. Cfr. PAGÉS, Juan Luis Requejo, *Las Normas preconstitucionales y el mito del poder constituyente*, cit., 1.

[348] Quanto aos posicionamentos enunciados, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 374-375; PÁGES, Juan Luis Requejo, *Las Normas preconstitucionales y el mito del poder constituyente*, cit., 23 e seguintes.

O impulso de abertura do sistema jurídico-normativo português manifesta-se em diferentes frentes. Sem pretensão de as esgotarmos, promoveremos uma breve análise de algumas das suas principais manifestações – a abertura ao Direito internacional; a abertura ao Direito da União Europeia; e a abertura ao Direito de outros Estados[349] –, sem prejuízo de retomarmos estes temas em momento posterior da presente investigação, de modo mais alongado, a propósito do seu impacto sobre o sistema fiscal.

(i) As relações com as normas de Direito internacional

Uma vez constatada a convivência de normas de Direito interno e de Direito Internacional, coloca-se a questão de perceber como é que estas resultam integradas no sistema jurídico interno, bem como a posição relativa que nele ocupam face às normas internas[350]. Considerando o que vimos de expor relativamente à autonomia do sistema jurídico estadual, a resposta para a articulação das suas normas com as normas de Direito Internacional sempre deverá ser procurada junto de dados normativos concretos produzidos no seu âmbito. Mais uma vez, neste contexto releva o papel das normas constitucionais – enquanto normas sobre normas – às quais incumbe a responsabilidade de determinar as condições de aplicabilidade das normas externas ao sistema estadual[351].

O posicionamento das normas de Direito internacional recebidas no sistema jurídico estadual dependerá, portanto, das concretas soluções normativas que no seu âmbito sejam adotadas, de onde poderá resultar que o mesmo não seja uniforme. Podem, assim, as normas de Direito internacional assumir uma posição diferenciada no escalonamento normativo interno, em função da sua tipologia. Neste contexto, importará atentar na relação que se estabelece entre as normas do sistema jurídico estadual e as seguintes categorias de normas:

---

[349] Para uma análise de outros impulsos de abertura, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, 429-463.

[350] A construção aqui apresentada parte de um posicionamento dualista no que respeita ao relacionamento entre o sistema jurídico estadual e o sistema internacional. Não existirá, portanto, um único sistema (monismo), assente num primado do Direito interno (nacionalismo) ou num primado do Direito Internacional (internacionalismo), mas dois sistemas autónomos embora reciprocamente comunicantes. A respeito dos referidos posicionamentos, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 377-378; GOUVEIA, Jorge Bacelar, Manual de Direito Internacional, Almedina, Coimbra, 2003, 318; ALMEIDA, Francisco Ferreira de, Direito Internacional Público – Parte I, Coimbra Editora, Coimbra, 2001, 54 e seguintes; MACHADO, Jónatas, Direito internacional..., cit., 104 e seguintes.

[351] "El Ordenamiento en su conjunto, presidido por la Constitución, se descompone en dos subsistemas normativos, un de los cuales depende de aquélla para producir normas válidas (el subsistema nacional), en tanto que el otro (el internacional) sólo lo hace para dotar a sus productos normativos de la necesaria aplicabilidad, cualidad esta última que, obviamente, también reciben de la Constitución las normas internas". Cfr. PAGÉS, Juan Luis Requejo, *Sistemas normativos, Constitución y Ordenamiento*, cit., 12.

— **Normas de Direito internacional geral**

Num primeiro plano, coloca-se a questão de compreender as relações estabelecidas entre as normas internas e as normas de Direito internacional geral. Em relação a estas, a Constituição assumiu uma posição de receção plena do Direito internacional geral, ao prescrever que "as normas e os princípios de direito internacional geral ou comum fazem parte integrante do direito português"[352]. Opera, assim, uma receção automática e imediata das referidas normas no sistema jurídico interno, sem que para o efeito se exija a sua transformação em ato normativo interno ou outro ato interno – como a aprovação, ratificação, referenda, etc. –, entrando as mesmas em vigor no sistema interno assim que adquirem vigência no sistema internacional[353]. No entanto, o simples facto de obterem uma receção automática no sistema interno não resolve, por si só, o problema de saber qual o posicionamento que no seu âmbito recebem. Embora a inexistência de dados normativos internos que – de forma expressa e perentória – resolvam tal problema permita equacionar várias ao nível da determinação da posição relativas de tais normas no âmbito do sistema jurídico estadual, consideramos que lhes deverá ser reconhecido valor constitucional[354]. Assim, tendo por referência a sua receção no sistema interno, bem assim a específica posição que nele ocupam, as normas de Direito internacional geral servirão de parâmetro de validade das normas internas que em relação a elas se encontram infraordenadas[355]. No entanto, no que respeita às normas internas de valor constitucional – as quais se encontram equiordenadas em relação a elas –, em caso de contradição impor-se-á o recurso a um juízo de concordância prática, no contexto do qual se promoverá uma ponderação dos bens jurídicos em presença, a fim de identificar a solução que melhor os harmonize[356].

---

[352] Cfr. n.º 1 do artigo 8.º da CRP. Trata-se de um conjunto de dados normativos aplicáveis no âmbito das relações entre sujeitos de Direito internacional, que assumem uma natureza bastante heterogénea e resultam de um processo de criação espontânea, emanando da consciência jurídica geral, e não de uma vontade positiva. Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 381.

[353] Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional e Teoria da Constituição, cit., 819-820.

[354] Discute-se a questão de saber se lhes deverá ser reconhecido: valor supraconstitucional, prevalecendo sobre as normas constitucionais; valor constitucional, integrando o Direito constitucional e determinando a inconstitucionalidade de normas infraordenadas que com elas não se conformem; valor supralegal, encontrando-se infraordenadas face às normas constitucionais, mas supraordenadas face às normas legais, gozando em relação a elas de capacidade e resistência derrogatória; ou valor legal, beneficiando de capacidade derrogatória relativamente a normas legais anteriores, mas não beneficiariam de resistência derrogatória relativamente a normas legais editadas posteriormente (cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional e Teoria da Constituição, cit., 820). Consideramos que deverá ser privilegiada a segunda opção, reconhecendo-lhes valor constitucional, por referência ao valor materialmente constitucional de muitos dos seus preceitos e do reconhecimento de tal posicionamento a muitos dos seus conteúdos materiais, particularmente em sede de Direitos fundamentais, face ao disposto no n.º 1 do artigo 16.º da CRP (Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 390; GOUVEIA, Jorge Bacelar, Manual de Direito Internacional, cit., 349-351). Ainda neste sentido, cfr. MIRANDA, Jorge, Direito internacional público..., cit., 190.

[355] Cfr. GOUVEIA, Jorge Bacelar, Manual de Direito Internacional, cit., 360.

[356] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 390.

— **Normas de Direito internacional convencional**

Num segundo plano, importará atentar nas relações estabelecidas entre as normas internas e as normas de Direito internacional convencional, isto é, aquelas que resultam das Convenções internacionais nas quais o Estado português participe. Também em relação a estas se regista um regime de receção automática, embora vejam a sua eficácia interna subordinada ao cumprimento de certas exigências – a respetiva ratificação ou aprovação e respetiva publicação no Jornal oficial (em termos internos) e a vinculação internacional do Estado Português em relação às mesmas (em termos externos)[357]. Uma vez que ingressem no sistema interno, as referidas normas deverão assumir um posicionamento supralegal, significando isto que, pese embora se encontrem subordinadas à Constituição, beneficiarão de capacidade derrogatória relativamente a normas legais anteriores e de resistência derrogatória relativamente a normas legais posteriores[358]. Quanto a estas, o problema dos conflitos normativos não se colocará ao nível da validade, mas da aplicabilidade. Significa isto que, sobre a norma que deva ser preterida no confronto entre normas internas e normas de Direito internacional convencional, não será produzido um juízo de invalidade, mas de mera inaplicabilidade[359].

— **Normas emanadas pelos órgãos competentes das organizações internacionais de que Portugal faz parte**

Finalmente, num terceiro plano, coloca-se a questão de saber como se articulam as normas internas com as normas emanadas pelos órgãos competentes das organizações internacionais de que Portugal faz parte. Trata-se aqui de reconhecer competência a entidades não estaduais para a edição

[357] Cfr. n.º 2 do artigo 8.º da CRP. GOMES CANOTILHO assinala a possibilidade de serem levantadas dúvidas motivadas pelo facto de a Constituição se referir a "normas constantes de convenções internacionais regularmente ratificadas ou aprovadas", caso se considere a ratificação e aprovação como os atos internos inseridos no processo da criação do direito internacional transformadores da norma de direito internacional em normas do direito interno (sistemas da transformação implícita). Contudo, como os requisitos constitucionais da ratificação e/ou aprovação são requisitos de validade do tratado, pode dizer-se que a ideia do legislador constituinte terá sido a de aceitar a vigência das normas como tais e não como normas internas. Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional e Teoria da Constituição, cit., 821.

[358] Embora se discuta a questão de saber se lhes deve ser atribuído valor legal ou supralegal (cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional e Teoria da Constituição, cit., 821), deverá privilegiar-se a segunda opção (cfr. GOUVEIA, Jorge Bacelar, Manual de Direito Internacional, cit., 356; ALMEIDA, Ferreira de, Direito internacional público, cit., 197 e seguintes). Por um lado, deverá considerar-se que as normas constantes de Convenções internacionais assumem posição infraconstitucional, uma vez que se encontram sujeitas a um controlo de constitucionalidade, nos termos do n.º 1 do artigo 278.º da CRP e da al. i) do n.º 1 do artigo 70.º da LTC (cfr. ALMEIDA, Ferreira de, Direito internacional público, cit., 82; MIRANDA, Jorge, Direito Internacional Público, cit., 190). Por outro lado, impõe-se a sua supraordenação face às normas legais, de modo a garantir que as mesmas resistem às investidas derrogatórias que lhes sejam dirigidas pelas normas legais posteriores – isto é, que dispõem de resistência derrogatória. Só desta forma se garantirá o cumprimento do princípio geral segundo o qual um Estado que se vincula perante outrem não pode, por ato unilateral, eximir-se do cumprimento do que se obrigou; a convivência da harmonização ordenamentos interno e internacional; e o impedimento da frustração por lei da receção automática (cfr. MIRANDA, Jorge, A concordata e a ordem constitucional portuguesa, in Concordata entre a Santa Sé e a República portuguesa, Almedina, Coimbra, 2001, 69).

[359] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 390.

de normas jurídicas cujos efeitos se produzem no sistema jurídico estadual[360]. Quanto a estas, a Constituição determina que as mesmas "vigoram diretamente na ordem interna, desde que tal se encontre estabelecido nos respetivos tratados constitutivos"[361], o que significa que, pese embora a sua aplicabilidade no sistema interno se produza de modo automático, sem mediação de atos normativos internos, encontra-se, ainda assim, condicionada por duas exigências: que as normas em questão provenham dos órgãos competentes dessas organizações, competências essas que, em última análise, constituem concessões de soberania estadual; e que a aplicabilidade direta das referidas normas se encontre prevista nos respetivos tratados constitutivos[362]. Uma vez que ingressem no sistema interno, tais normas não poderão assumir um posicionamento superior ao que é reconhecido às normas de Direito convencional, pelo que sempre lhes será atribuída uma posição infraordenada em relação à Constituição[363]. Deve, no entanto, ser-lhes garantida capacidade derrogatória face às investidas de normas internas de valor legal, pelo que será de lhes reconhecer um posicionamento supralegal[364].

(ii) As relações com as normas de Direito da União Europeia

O sistema jurídico da UE deverá ser concebido como um agregado normativo relativamente autónomo face aos sistemas jurídico-normativos dos respetivos Estados-Membros, uma vez que, para além de assentar num fundamento de validade próprio, é constituído por núcleos de produção normativa exclusivos[365]. Embora as suas normas encontrem o respetivo fundamento nos Tratados constitutivos, a sua autonomia enquanto sistema assume um caráter *sui generis*, considerando que na sua génese acaba por assentar numa manifestação do poder constituinte dos Estados-Membros[366]. De facto, a afirmação da autonomia plena do sistema de normais europeu revela-se problemática, desde logo, pelo facto de a UE não ser dotada da competência das competências – isto é, não se encontrar munida das faculdades de fixar e modificar as suas próprias competências. Estas foram-lhe atribuídas mediante concessão por parte dos Estados-Membros, existindo nos termos – na qualidade, na

[360] Pressupõe-se, assim, uma prévia transferência de poderes soberanos para organizações internacionais – em sentido restrito –, daqui decorrendo a possibilidade, em abstrato, de enquadrar nesta categoria de normas as que provenham da UE, mas também de outras organizações, tais como o Conselho de Segurança das Nações Unidas, a OMC, a OCDE, a OMT ou a OMS. Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 386-387.

[361] Cfr. n.º 3 do artigo 8.º da CRP.

[362] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 386-387; ALMEIDA, Ferreira de, Direito Internacional Público, cit., 185; MIRANDA, Jorge, Direito Internacional Público..., cit., 183.

[363] Cfr. MIRANDA, Jorge, Direito Internacional Público..., cit., 191.

[364] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 393.

[365] Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional e Teoria da Constituição, cit., 824.

[366] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos normativos..., cit., 400-401.

quantidade, sob a forma e no respeito do procedimento – determinados por essa concessão, podendo, por essa via, ser alargadas ou restringidas[367]. Estabelecem-se, assim, dois círculos competenciais: o da UE, integrado pelas competências que lhe tenham sido concedidas pelos Estados-membro (sejam exclusivas desta ou não); e as demais, que não lhe sejam concedidas e que, por isso, permanecem na esfera estadual. Em segundo lugar, a aplicação das disposições normativas europeias no âmbito dos sistemas jurídicos dos respetivos Estados-Membros pressupõe uma autorização constitucional, sem a qual aquelas sempre haveriam de permanecer no exterior daqueles[368]. Uma vez que exista a referida autorização, as normas europeias passam a produzir os seus efeitos nos sistemas internos[369]. Neste ponto, importa ter presente que as normas internas e as normas europeias não se relacionam entre si num plano de validade, mas sempre (e necessariamente) de aplicabilidade, considerando que os parâmetros pelos quais umas e outras se orientam são diferenciados e exclusivos dos sistemas nos quais, respetivamente, têm origem[370].

As normas de Direito da União Europeia podem ser segregadas em dois segmentos: as normas de Direito primário e as normas de Direito secundário. O Direito primário corresponde a um conjunto de normas jurídicas que – resultando dos seus Tratados[371] – ocupam a posição cimeira no âmbito do sistema jurídico da UE. Cabe a tal agregado normativo a disciplina de núcleos matérias fundamentais, tais como a distribuição de poderes entre a UE e os Estados-Membros, disciplinar o processo de tomada de decisão ou delimitação dos poderes das instituições da UE. Constituem, por sua vez,

---

[367] Ao contrário do que resultou propugnado em alguma jurisprudência do TJUE (paradigmaticamente, Acórdão do TJUE de 15.07.1694, Costa/E.N.E.L. proferido no âmbito do Processo n.º 6/64), o processo de integração não comportou – nem poderia comportar – para os Estados-Membros "uma transferência definitiva dos seus direitos soberanos. Trata-se, na verdade, de uma partilha de poderes soberanos, de caráter circunscrito – porque limitado aos concretos poderes concedidos – e revogável – uma vez que os mesmos serão recuperáveis por decisão unilateralmente formada no âmbito dos respetivos sistemas internos (cfr. artigo 50.º do TUE).

[368] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos normativos..., cit., 406-407.

[369] No caso do sistema jurídico português, essa autorização resulta do n.º 4 do artigo 8.º da CRP: "As disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respetivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático".

[370] Isto mesmo é reconhecido no citado n.º 4 do artigo 8.º da CRP: os critérios de validade são definidos por referência aos "termos definidos pelo direito da União"; por sua vez, a sua aplicabilidade no sistema interno será condicionada pela observância dos "princípios fundamentais do Estado de direito democrático". Concordamos, assim, com o TJUE, quando refere que os atos normativos provenientes das instituições europeias não podem ser sujeitos a um juízo de validade senão pelo confronto com o Direito da UE, uma vez que "ao direito emergente do Tratado, emanado de uma fonte autónoma, não podem, em virtude da sua natureza, ser opostas em juízo regras de direito nacional, quaisquer que sejam". Assim, "a invocação de violações, quer aos direitos fundamentais, tais como estes são enunciados na Constituição de um Estado-Membro, quer aos princípios da estrutura constitucional nacional", não pode afetar a validade de atos normativos da UE. Mais problemático se revela, todavia, o entendimento daquele Tribunal no sentido de que tais atos não podem ver condicionado o seu "efeito no território desse Estado" em virtude da sua incompatibilidade com dados normativos constitucionais internos. A propósito da questão, paradigmaticamente, cfr. Acórdão do TJUE de 17.12.1970 (Internationale Handelsgesellschaft), proferido no Processo C-11/70.

[371] As normas de Direito primário podem, assim, ser encontradas nos Tratados fundadores, em Tratados modificativos, nos Tratados de adesão, em protocolos anexos aos referidos tratados ou em outros tratados, de caráter complementar.

normas de Direito secundário aquelas que resultam da produção normativa das instituições europeias para tal autorizadas pelo Direito primário. Neste contexto, importa proceder a uma subdivisão, distinguindo os regulamentos das diretivas. Embora ambos assumam natureza normativa, uns e outros distinguem-se em termos significativos[372]. Os regulamentos são obrigatórios em todos os seus elementos e são diretamente aplicáveis no âmbito dos sistemas jurídico-normativos dos Estados-Membros, independendo de qualquer ato de execução legislativa por parte dos Estados-Membros[373]. Para que resultem concretizados, basta-lhes que seja dada execução às medidas de natureza administrativa que para o efeito se revelem adequadas, independendo de uma função normadora complementar produzida ao nível estadual. Caraterizando-se em termos substancialmente distintos, as diretivas vinculam os Estados-Membros quanto aos resultados a alcançar, conferindo, no entanto, margens de conformação aos órgãos competentes dos Estados-Membros no que respeita à forma e aos meios apostos à sua concretização. Não são, portanto, exequíveis por si mesmas, pressupondo que no âmbito dos sistemas jurídico-normativos nacionais sejam produzidos específicos regimes normativos sobre os núcleos temáticos sobre os quais as mesmas se debrucem, conquanto que resultem cumpridos os fins nelas previstos[374]. Percebe-se, assim, que a normação criada através de diretivas será – por natureza – incompleta, pressupondo a sua complementação, de forma interna e individualizada, pelos Estados-Membros. É colocada sob a responsabilidade destes a tarefa de – através de normação própria e atendendo aos específicos interesses nacionais – promover o desenvolvimento das diretivas europeias em atenção aos objetivos pelas mesmas definidos[375]. Esta mediaticidade das disposições normativas das diretivas é, no entanto, temperada pela jurisprudência do TJUE que reconhece um "efeito direto" a algumas das suas normas, admitindo aos particulares, sob determinadas condições, a invocação das disposições das diretivas – dotadas de caraterísticas específicas – contra um Estado-Membro quando o mesmo incumpra o dever de proceder à sua transposição.

Uma vez que o sistema jurídico da UE e os sistemas dos respetivos Estados-Membros constituem agregados normativos (relativamente) autónomos, mas em permanente interpenetração,

[372] Cfr. artigo 288.º-289.º do TFUE.

[373] Percebe-se, partindo da sua configuração, que subjacente à emanação de regulamentos esteja a intenção de garantir a aplicação de soluções normativas uniformizadas nos sistemas jurídico-normativos dos diferentes Estados-Membros relativamente a determinados núcleos materiais.

[374] Ao contrário do que sucede com os regulamentos, inexiste em relação à emanação de diretivas uma intenção de promover uma uniformização das soluções normativas adotadas nos sistemas jurídico-normativos dos diferentes Estados-Membros. Em tais casos, a intenção do normador europeu bastar-se-á com a existência, no âmbito do sistema jurídico de cada Estado-Membro, de um regime jurídico aplicável a determinado segmento material, cuja específica configuração poderá variar, desde que o mesmo se revele compatível com os parâmetros fixados na diretiva.

[375] Nos termos do n.º 8 do artigo 112.º da CRP: "A transposição de atos jurídicos da União Europeia para a ordem jurídica interna assume a forma de lei, decreto-lei ou [...] decreto legislativo regional".

impõe-se – por necessária – a existência de mecanismos de compatibilização entre as respetivas soluções normativas, garantindo a sua convivência harmoniosa e dando resposta aos conflitos que entre as mesmas se levantem. Com efeito, uma aplicação desarmonizada das normas europeias entre os diferentes Estados membros – para além de ser propensa a originar intoleráveis situações de instabilidade e insegurança jurídica – será, em si mesma, suscetível de frustrar a concretização dos objetivos subjacentes ao projeto europeu. O suprimento da exigência enunciada será garantido pela ideia de primado das normas europeias sobre as normas internas. Sem prejuízo das especificidades associadas às diretivas, as normas emanadas pelas instituições europeias no exercício das competências que lhe são atribuídas, após a sua receção no sistema interno, passam a ser diretamente aplicáveis – não carecendo de qualquer ato de transposição – e beneficiam de primazia aplicativa sobre o Direito interno[376]. Trata-se – recorde-se – de uma preferência que se produzirá ao nível aplicativo, significando isto que não será inválida – mas meramente inaplicável – uma norma interna que colida com uma norma europeia que sobre ela deva primar[377]. A ideia de preferência aplicativa que se acaba de assinalar não dispensará, porém, um exercício prévio de determinação do posicionamento das normas de Direito da UE no âmbito do sistema jurídico estadual, significando isto que a norma europeia apenas poderá prevalecer relativamente às normas internas que se encontrem infraordenadas em relação a ela. Partindo da consideração de que o primado das normas europeias sempre se encontrará condicionado pela observância dos "princípios fundamentais do Estado de direito democrático"[378], assumimos que, sem prejuízo da possibilidade de elevação a um nível (materialmente)

[376] À qual se encontram vinculados os poderes legislativos, jurisdicionais e administrativos nacionais. No sentido enunciado, Cfr. Acórdão do TJUE de 29.04.1999 (Ciola), proferido no Processo C-224/97.

[377] O princípio da aplicação preferente significa tão-somente a prioridade da aplicação do direito da UE, deixando imperturbada a validade da norma interna relativamente aos outros aspetos que não tenham a ver com o Direito da UE. Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional e Teoria da Constituição, cit., 825.

[378] Cfr. n.º 4 do artigo 8.º da CRP. Será, assim, possível sustentar tratar-se de um primado sobre todas as normas internas que não tenham valor normativo constitucional, o que significa que as normas da UE estão normativamente subordinadas às Constituições dos Estados-Membros. GOMES CANOTILHO assinala os argumentos aduzidos contra a supremacia do Direito da EU perante as normas constitucionais: (i) tal posicionamento tornaria supérfluas as próprias constituições; (ii) a eficácia derrogatória, modificativa ou revogatória das normas da UE sobre as normas da Constituição equivaleria ao reconhecimento de um processo apócrifo de revisão contra as próprias normas Constitucionais; (iii) a supremacia do Direito da UE sobre o direito Constitucional justificaria, em último caso, a possibilidade de superação dos limites materiais de revisão, violando abertamente o artigo 288.º da Constituição. Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional e Teoria da Constituição, cit., 826. Partindo deste pressuposto, pode-se avançar em dois sentidos: (i) sustentar a tese da jurisdição universal dos órgãos internos de controlo de constitucionalidade, que postula a possibilidade de aferição da conformidade constitucional de todos os atos suscetíveis de serem aplicados na ordem jurídica interna, sejam atos oriundos de núcleos de produção normativa internos ou externos, recusando-se que as normas europeias possam penetrar de modo inadmissível no ordenamento constitucional, nomeadamente quando uma concreta garantia constitucional seja posta em causa (casos de violação do conteúdo essencial dos direitos fundamentais ou outros princípios constitucionais fundamentais); (ii) sustentar a emergência de um Direito constitucional europeu como decorrência de uma identidade material entre os sistemas internos e da UE, uma vez que, sob ponto de vista dos princípios enformadores, ambos são enformados pelos mesmos ou idênticos valores – até porque a norma integrativa habilitante faz repousar o sistema jurídico europeu no sistema jurídico constitucional dos Estados-

constitucional de algumas normas de Direito primário da UE, por regra, as mesmas são colocadas a um nível supralegal, resultando infraordenadas em relação às normas constitucionais e supraordenadas em relação às normas legais – ou seja, a incompatibilidade entre a norma europeia e norma nacional de valor legal determinará a preferência aplicativa da primeira, afastando-se a segunda, sem que daí resulte a sua invalidade.

(iii) As relações com as normas de outros sistemas jurídico-normativos de base estadual

Os impulsos de abertura do sistema jurídico estadual não se limitam aos fenómenos de receção de normas jurídicas de Direito internacional e de Direito da União, abrangendo também a possibilidade e aplicação no seu âmbito de normas jurídicas provenientes de outros sistemas de base estadual. Trata-se aqui da hipótese da convocação de dados normativos provenientes de tais sistemas em virtude da aplicação de um específico conjunto de normas internas, comumente designadas por Direito internacional privado, as quais correspondem a um conjunto de normas internas que assumem por escopo regular conflitos de competência entre diferentes sistemas jurídico-normativos, em virtude da existência de relações jurídicas plurilocalizadas[379]. Em tais situações, o sistema interno reconhece competência às normas jurídicas pertencentes a outro sistema de base estadual para disciplinar determinado núcleo material, subtraindo-o à sua disciplina[380]. O reconhecimento da sua aplicabilidade não implicará, porém, que as normas estrangeiras ingressem no sistema interno. Estas permanecem fora dele, regulando matérias que se consideram excluídas do seu âmbito competencial[381], daqui decorrendo: (i) que caberá ao sistema de origem apreciar a validade das referidas normas, de acordo com os respetivos parâmetros[382]; e (ii) que a sua interpretação será levada a efeito de acordo com as

---

Membros –, de onde decorrerá que – do ponto de vista material – a violação de um significa a violação do outro, uma norma que viole uma Constituição interna viola também o Direito europeu. Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos normativos..., cit., 425-429. Neste contexto, GOMES CANOTILHO evidencia um "procedimento constituinte evolutivo" que não só determina a produção de alterações formais às constituições dos Estados-Membros, como produz "revisões não convencionais" nos direitos constitucionais nacionais – como terá sido o caso da alteração da constituição económica em virtude da aplicação da «constituição económica europeia». Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional e Teoria da Constituição, cit., 826. Ainda assim, este argumento sempre poderá ser utilizado em sentido diametralmente oposto. A alteração à CRP como forma de garantir que a desconformidade das normas europeias perante ela não prejudica a sua aplicação traz à evidência a supremacia da primeira perante as segundas.

[379] Cfr. MACHADO, João Batista, Âmbito de eficácia e âmbito de competência das leis, Almedina, Coimbra, 1970, 298.

[380] A Constituição não enfrentou a problemática da aplicação de normas de direito estrangeiro, nem lhes faz referência no esquema de fontes de direito. Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional e Teoria da Constituição, cit., 822. A sua disciplina poderá ser encontrada nos artigos 15.º e seguintes do CC.

[381] Cfr. MACHADO, João Batista, Âmbito de eficácia..., cit., 307.

[382] "Tendo sido declarada inconstitucional pelo tribunal constitucional do respectivo ordenamento jurídico determinada norma que, de acordo com as regras do direito internacional privado, seria a aplicável pelo ordenamento jurídico português, não pode ela ser aplicada pelos tribunais portugueses, uma vez que

regras interpretativas fixadas pelo sistema do qual são originárias[383]. Se é assim, o sistema jurídico interno não lhes oferecerá qualquer parâmetro de validade, movendo-se em relação a elas, tão-somente, no domínio da respetiva aplicabilidade. O que não significará, porém, que as normas em questão possam ser aplicadas no sistema interno independentemente do conteúdo material que reproduzam, uma vez que à sua aplicação é aposto o limite da ofensa aos "princípios fundamentais da ordem pública internacional do Estado português"[384].

3.4. A sistematicidade (coerência) do sistema jurídico

3.4.1. O sentido da exigência de sistematicidade (coerência)

Os problemas da unidade e da sistematicidade de um dado agregado normativo tendem a receber um tratamento doutrinal indiferenciado, como se da mesma realidade se tratasse. Colocam-se, no entanto, em diverso nível, importando não os confundir. Um somatório assistemático – desorganizado ou incoerente – de normas jurídicas não merecerá a qualificação de sistema, ainda que em relação às mesmas seja possível identificar um substrato comum que garanta a respetiva aglutinação unitária[385]. Impõe-se que o sistema seja organizado – isto é, que não se encontre disposto de forma arbitrária –, constituindo um edifício dotado de sentido e consequencialidade nos seus diversos desenvolvimentos[386]. O problema da sistematicidade do sistema jurídico-normativo – se quisermos, da sua organização ou coerência – traduz a questão de saber se as normas que o compõem se encontram dispostas numa relação harmoniosa e não contraditória entre si. Assim, se o problema da unidade se coloca na relação entre as suas componentes e o sistema em si mesmo considerado; o problema da sistematicidade coloca-se na relação entre as diferentes componentes que

---

o direito estrangeiro tem de valer com a força que tem no respectivo ordenamento". Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 06.11.2013, proferido no âmbito do Processo n.º 03B2835. Sobre a questão, cfr. RAMOS, Rui Moura, Direito internacional privado e Constituição – Introdução a uma análise das suas relações, Coimbra Editora, 1994, 241.

[383] Cfr. n.º 1 do artigo 23.º do CC.

[384] Cfr. n.º 1 do artigo 22.º do CC. Por aqui poderá ser aberta a possibilidade de controlo constitucional – ainda que em sentido impróprio – das soluções normativas convocadas ao abrigo dos reenvios promovidos pelas normas de Direito internacional privado, o qual poderá conduzir à sua desaplicação, sem que, contudo, daí resultem quaisquer efeitos para a sua validade à luz do sistema de origem. Quanto a esta problemática, cfr. RAMOS, Rui Moura, Direito internacional privado e Constituição..., cit., 230-233.

[385] A própria funcionalidade de um sistema jurídico-normativo – no limite, o fim último de garantia da paz jurídica – encontrar-se-á diretamente dependente da associação não contraditória das suas normas, sob pena de não ser possível extrair a partir delas uma estrutura de ação. Cfr. ZIPPELIUS, Reinhold, Teoria Geral do Estado, cit., 63. A ideia de uma ordem estadual pressupõe a existência de uma organização coerente, que articule um conjunto de elementos que integram a realidade Estado. O mesmo elemento organizatório terá de estar presente – por identidade de razão – como fator de agregação dos elementos que compõem a ordem jurídica desse mesmo Estado. Cfr. KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 45.

[386] Cfr. MACCORMICK, Neil, *Retórica y Estado de Derecho*, cit., 319-320; MORAIS, Carlos Blanco de, As Leis Reforçadas, cit., 167.

o integram. A partir desta acrescenta-se uma exigência de natureza conteudística à noção de sistema jurídico-normativo, estabelecendo-se que o mesmo deverá ser coerente, no sentido em que as normas que o compõem não entrem em contradição, ou que, pelo menos, quando tal suceda, o sistema estabeleça mecanismos tendentes a resolver tais contradições[387]. A exigência de sistematicidade prende-se, então, com a negação da contradição normativa, o que determina a aproximação das normas que se compatibilizem e complementem reciprocamente, afastando-se as que se revelem contraditórias ou incompatíveis entre si[388].

Uma vez que se tome por referência a complexidade normativa que carateriza o sistema, bem assim, a diversidade de substratos axiológicos que encerra a sua matriz genético-axiológica, a emergência de contradições normativas no seu âmbito será inevitável. Tal não significará, por si só, que dado agregado normativo que se tome por referência deva considerar-se incoerente, deixando de se poder falar em sistema. Significará, apenas, que existirão sempre situações de contraste conjuntural, ou mesmo lacunas de colisão derivadas de disfunções existentes nas próprias normas superiores de estruturação, as quais deverão ser resolvidas, através de um permanente labor hermenêutico e de recriação normativa[389]. Na verdade, a exigência de coerência não prejudicará a possibilidade de serem validamente introduzidas no sistema normas que se contradizem reciprocamente[390]. Bastará, para o efeito, que em relação a ambas resultem cumpridos os pressupostos orgânicos, formais e procedimentais com que o sistema condiciona a atividade de criação normativa. Questão diferente será a de saber se ambas nele podem permanecer[391]. Trata-se, assim, de uma exigência, mas não de uma necessidade assumida em termos absolutos. A exclusão total de contradições normativas não será, portanto, condição necessária para a existência de um sistema jurídico-normativo, posto que o mesmo pode tolerar no seu âmbito normas incompatíveis, sem que tal determine o seu desaparecimento[392]. A questão fulcral, neste ponto, passará pela existência de remédios no âmbito do sistema que permitam, perante uma contradição normativa, identificar qual a norma que será aplicada e qual a que deverá considerar-se afastada – ou, no limite, se ambas deverão

---

[387] Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 189; ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 275-276. A propriedade da coerência – sistematicidade ou organização –, para além do papel fundamental que assume ao nível dos ideais que norteiam a atividade e o pensamento jurídico, constitui um pilar da própria definição de sistema jurídico-normativo. Cfr. KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 89.

[388] Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 192; CARACCIOLO, Ricardo Alberto, *Contradictions in the Legal System*, cit., 457-458.

[389] Cfr. MORAIS, Carlos Blanco de, As Leis Reforçadas, cit., 168.

[390] A introdução de normas incompatíveis entre si poderá, desde logo, constituir a via através da qual – no exercício do princípio democrático – se promove a alteração do sistema jurídico-normativo, garantindo a sua permanente atualização.

[391] Teremos a oportunidade de perceber que a resposta será, conforme os casos, variável.

[392] Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 223.

ser afastadas, dando lugar a uma lacuna de colisão, que deverá ser objeto de integração. A exigência de sistematicidade deverá, por isso, ser assumida em termos tendenciais – e não absolutos.

3.4.2. A sistematicidade como exigência de coerência lógica

A sistematicidade constitui – como tivemos oportunidade de referir – uma exigência aposta pelo próprio conceito de sistema jurídico-normativo. Entre outras exigências, aquele impõe que as componentes que constituem o agregado normativo se encontrem harmoniosamente – coerentemente – articuladas entre si. O agregado deverá apresentar-se – tanto quanto possível – livre de contradições, de modo a dar forma a uma estrutura dotada de sentido. Esta exigência de logicidade que se imputa ao sistema jurídico normativo poderá ser assumida em termos bastante diferenciados, impondo-se, a este respeito, o esclarecimento do seu sentido.

3.4.2.1. A superação de algumas abordagens quanto ao caráter lógico do sistema

A exigência de sistematicidade não deverá ser assumida em termos lógico indutivos. Num sistema deste tipo, os conceitos apresentam-se como componentes instrumentalizadas a um processo de contínua subsunção da realidade fenoménica à norma jurídica. Os conceitos são construídos a partir de um processo gradual de apreensão dos objetos no qual se procuram individualizar propriedades distintivas. Partindo dos conceitos assim obtidos, são os mesmos formulados com um grau de abstração e generalidade sucessivamente superiores, com vista a aumentar a hipótese de a eles se reconduzir um número cada vez maior de realidades[393]. Neste contexto, a noção de sistema é convocada para identificar uma ordenação da matéria jurídica através de um procedimento indutivo, no contexto do qual se parte do conteúdo das normas particulares com o propósito de construir conceitos cada vez mais gerais e classificações ou divisões de toda a matéria, construindo-se o sistema da base para o topo[394]. O objetivo final deste processo passará por garantir que toda a realidade encontre

[393] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 264-265.

[394] A proposta de sistematização passa, neste contexto, pela concatenação de todas as proposições jurídicas de modo a formarem, entre si, um agregado normativo caraterizado pela ausência de contradições normativas, de lacunas normativas e de espaços interpretativos problemáticos (cfr. CANARIS, Claus Whilelm Canaris, Pensamento sistemático..., cit., 29). Para que tal seja possível, impõe-se a vigência de um princípio de uniformidade terminológica – por oposição à sua relatividade –, que as suas normas sejam elaboradas de modo claro e que resulte consagrado um arsenal interpretativo capaz de evitar divergências na interpretação dos conceitos pelos diferentes atores jurídicos (cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 265). Quanto à exigência de clareza das normas jurídicas, deverá a mesma desdobrar-se nos seguintes pressupostos (exigência de clareza em sentido restrito): (i) não deverão as mesmas socorrer-se de enunciados obscuros ou polissémicos; (ii) não deverão assentar em cláusulas gerais ou discricionárias (exigência de densidade); e (iii) deverão permitir a individualização dos seus destinatários e substratos factológicos sobre os quais incidem (exigência de determinabilidade).

enquadramento normativo no sistema e o procedimento aplicativo típico desta modalidade de sistema não será, portanto, a dedução, mas a classificação[395]. Com efeito, o seu propósito não passará por desenvolver analiticamente, mediante regras preestabelecidas, alguns postulados iniciais, mas reunir os dados provenientes da experiência, com base nas respetivas semelhanças, para formar conceitos cada vez mais gerais até chegar a conceitos generalíssimos que permitam unificar a totalidade do material recolhido[396]. A elevada capacidade de redução e simplificação que se associa a uma abordagem deste género permite-lhe assumir um importante papel ao nível da arrumação do material jurídico. Os conceitos e as classificações que no seu âmbito são produzidas permitem diminuir a complexidade do Direito, tornando-o mais visível e inteligível para os respetivos destinatários. Apesar disso, o método indutivo não se revelará capaz de descrever o modo como se relacionam as componentes do agregado que dá corpo ao sistema, porquanto não é esse, sequer, o seu propósito.

Por outro lado, a exigência de sistematicidade não deverá ser concebida segundo um modelo lógico-dedutivo de caráter axiomático (ou quase axiomático). A proposta de compreensão do sistema jurídico em termos lógico-dedutivos corresponde a uma tentativa de o apreender à semelhança das ciências exatas e demonstrativas, as quais independem dos factos e podem assentar exclusivamente na razão, desdobrando-se em termos lógicos a partir de postulados dos quais será possível extrair as respetivas consequências. Partindo de uma unidade pressuposta (previamente postulada), assente num núcleo formado por um ou vários princípios gerais, o sistema desenvolve-se através de um modo de atuação dedutivo ou formal, procurando-se a constituição de uma totalidade lógica consistente, de caráter pleno e fechado – portanto, sem contradições e sem lacunas –, desconsiderando-se qualquer consideração de ordem substancial (axiológica)[397]. Um sistema dedutivo corresponderá, neste contexto, a um conjunto de proposições que contêm todas as suas consequências, compreendendo, assim, as proposições delas derivadas à luz das regras de inferência admitidas pelo próprio sistema[398]. Trata-se de uma abordagem de feição lógico-abstrata, de caráter estático e apriorístico, assente num pressuposto fundamental de ausência de contradição. Neste contexto, marcado por um encadeamento rígido e não contraditório das componentes do sistema jurídico-normativo, o silogismo judiciário emerge

[395] Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 194. O material jurídico é, neste contexto, ordenado em termos empíricos, à semelhança das classificações zoológicas que têm lugar no reino animal.

[396] Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 195. Neste contexto, emerge o conceito de relação jurídica como um conceito geral que permite reduzir todos os fenómenos jurídicos a um esquema único, favorecendo a construção de um sistema em sentido empírico ou indutivo: o conceito de relação jurídica é o conceito sistemático por excelência da ciência jurídica moderna. O seu propósito não é o dirigir um processo de dedução, mas permitir uma maior ordenação das matérias.

[397] Cfr. NEVES, António Castanheira, A Unidade do Sistema Jurídico, cit., 151-153.

[398] Cfr. BULYGIN, Eugenio, *Algunas Consideraciones sobre los sistemas Jurídicos*, cit., 257; KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 77

como modelo de aplicação normativa por excelência, a partir do qual se garantiria, de uma forma mecanicista e automática, a aplicação das premissas normativas à realidade fenoménica, afastando-se, de tal processo, a consideração de quaisquer componentes axiológicas ou teleológicas[399]. O facto de se procurar compreender o sistema como um agregado de normas que derivam por dedução de alguns princípios gerais, determinou que se avançasse no sentido de o compreender como uma estrutura axiomatizada. Um sistema deste tipo – axiomático-dedutivo – pressupõe que todas as proposições válidas dentro de um determinado âmbito material se deixem deduzir de axiomas, através de uma dedução puramente lógico-formal[400]. Procura-se, a partir desta abordagem, refletir uma ideia de derivação e consequencialidade das normas que o compõem a partir de um reduzido número de normas que, pelo caráter básico e estruturante que assumem na construção do sistema, seriam erigidas à categoria de axiomas. O mérito de ter procurado – e em certa medida, conseguido – descrever a estrutura do sistema e o modo como o mesmo se desenvolve, de um modo completo e harmonioso, deverá ser-lhe reconhecido. Apesar disso, será uma abordagem que não deverá ser tomada em termos absolutos, porquanto não se revelará capaz de prover uma resposta satisfatória a todas as dimensões do mundo jurídico. Para além disso, não serão negligenciáveis as dificuldades que se levantam à efetiva implementação de um modelo axiomático-dedutivo – ou, pelo menos quase axiomático – no mundo do Direito. Vejamos.

Para que fosse possível conceber a existência de um sistema de Direito puramente dedutivo seria necessário que a totalidade das normas em que o mesmo assenta se deixassem deduzir – de forma mecânica, automática e independentemente de quaisquer considerações valorativas – de todas as demais. Tal, porém, não acontece. A indeterminação que carateriza as normas gerais do sistema – mesmo nos casos em que resultam explicitamente consagradas, o que nem sempre sucede – não permite, na maioria dos casos, o estabelecimento de um vínculo lógico-dedutivo entre elas e as normas particulares do sistema. A sua derivação pressupõe, na verdade, uma multiplicidade de operações de interpretação prévia que não podem ser reconduzidas a um modelo puramente dedutivo. Na verdade, a configuração das referidas normas como normas-princípio determina que a atividade normadora – colocada em relação a eles numa posição de infraordenação e, por isso, dependente do respaldo que neles encontre – se desenvolva, frequentemente, com recurso a juízos de ponderação. Ao mesmo tempo, não deixará de ser problemática – ou, pelo menos, parcialmente contestável – a mecanicidade de ordem dedutiva que se procura associar à aplicação do método do silogismo judiciário. Para além

[399] Cfr. KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 98.

[400] Cfr. CANARIS, Claus Whilelm, Pensamento sistemático..., cit., 38.

das dificuldades que a este nível se levantam em virtude do fenómeno de "inversão do silogismo judiciário", não deixará de se revelar contestável a preponderância dedutiva do referido modelo de aplicação normativa, uma vez que o mesmo não assenta exclusivamente em operações dessa natureza[401]. Para além das dificuldades expostas, uma outra se levanta – e em termos definitivos – quanto à configuração do sistema jurídico a partir de uma matriz lógico-formal. Num sistema deste tipo, a identificação de uma contradição no seu âmbito – traduzindo a afirmação e negação simultâneas de uma mesma proposição – determina o derrube de todo sistema[402].

E se o propósito de compreender o sistema jurídico-normativo em termos lógico-dedutivos enfrenta, entre outras, as dificuldades assinaladas, não constituirá tarefa mais simples a de o conceber em termos axiomáticos, pelo menos quando se tenha por referência a sua caraterização típica. Desde logo, um sistema deste tipo, para além das dificuldades assinaladas relativamente ao modelo lógico-formal (porquanto este, necessariamente, também o será), enfrenta outras que, no essencial, se prendem com a formação dos respetivos axiomas (os quais se deverão assumir como independentes ou autónomos, no sentido de que não se deixem deduzir reciprocamente[403]) e com o seu desenvolvimento. Desde logo, a caraterística de decidibilidade – segundo a qual se exige que as proposições do sistema constituam consequências lógicas de um conjunto fixo de axiomas[404] – exigida pelos sistemas desta natureza, pressuporia que no âmbito do sistema jurídico-normativo a ausência de contradições e de plenitude fossem assumidas em termos absolutos[405]. No entanto, tais exigências apenas podem ser concebidas em termos tendenciais, admitindo-se a existência de umas e outras como inevitáveis, mas reclamando-se a consagração de mecanismos tendentes a, respetivamente,

---

[401] Se, por um lado, se poderá ver na descoberta das premissas o momento preponderante de tal operação – o qual não obedece a critérios de ordem lógico-dedutiva –, relegando-se a extração da conclusão a partir delas para um segundo plano, por outro, também poderá sustentar-se que este segundo momento não constitui um exercício puramente lógico-dedutivo, mas que reclama – frequentemente – dimensões valorativas que não lhe podem ser reconduzidas (cfr. CANARIS, Claus Whilelm, Pensamento sistemático..., cit., 34-37). Segundo NEIL MACCORMICK, o silogismo jurídico aplica-se caso a caso, numa base de argumentação jurídica – assente na formulação de uma regra ou conjunto de regras do sistema jurídico em questão, ou uma declaração em termos razoavelmente concretos de um princípio ordenador, junto com a alegação do facto de que essa parte afirme que podem ser demonstradas sobre a base das provas disponíveis e admissíveis –, e não sob a suposição de que o Direito se pareça com um sistema axiomático ou inclusivamente a um tipo de jogo fechado governado por regras como o xadrez, em que todos os movimentos admissíveis estão predeterminados pelas regras do jogo. Assim, fazer assentar o sistema em demonstrações formais estritamente dedutivas a partir de premissas axiomáticas corresponderá a uma ideia alheada de qualquer realidade que possa ser encontrada na argumentação jurídica. Cfr. MACCORMICK, Neil, *Retórica y Estado de Derecho*, cit., 110-111.

[402] BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 195.

[403] Cfr. KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 84.

[404] De onde decorrerá a possibilidade de, a partir de um adequado procedimento, decidir aquelas que fazem ou não parte do sistema. Cfr. KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 84.

[405] Cfr. CANARIS, Claus Whilelm, Pensamento sistemático..., cit., 40-45; ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 264-265.

solucioná-las e integrá-las. Às dificuldades enunciadas outras se juntam, tais como o facto de as suas proposições fundamentais frequentemente não se encontrarem explicitadas; o facto de aquelas assumirem uma dimensão quantitativa pouco compatível com os modelos axiomáticos tipicamente concebidos; o facto de a existência de contradições normativas resolvidas pela prevalência das normas de caráter especial ou excecional pressupor a sua elevação a axiomas, face à sua indedutibilidade a partir das normas mais gerais, o que, mais uma vez, levaria ao incremento destes para números pouco compatíveis com a lógica axiomática; as dificuldades associadas à determinação das regras de inferência admitidas no âmbito do sistema; bem como o facto de num sistema axiomático todos os teoremas serem dedutíveis dos axiomas segundos uma lógica formal, sem intromissão de novos pontos de vista materiais, o que não acontece no sistema jurídico, cujas normas fundamentais pressupõem, na sua aplicação, valorações parciais autónomas[406].

Embora as ideias de organização e de coerência convoquem uma certa ideia de formalidade, tal não significará que deva reconhecer-se caráter estritamente lógico-dedutivo ao modo como se articulam as componentes do sistema jurídico-normativo. Qualquer tentativa de o fazer encontrar-se-á condenada ao insucesso, uma vez que existem domínios determinantes do sistema – mormente a sua componente axiológica – que operam fora do âmbito da lógica formal[407]. A afirmação do caráter formal do sistema, deverá, portanto, ser assumida com moderação, referindo-se a algumas das suas dimensões, mas não assumindo a pretensão de esgotar o fenómeno jurídico globalmente considerado. Isto não significará, no entanto, o seu absoluto abandono. Ainda que não dê conta do funcionamento global de um sistema jurídico concreto, não será por isso menos certo que permite compreender uma parte importante do funcionamento da realidade jurídica[408].

Ainda que não se possa fazer assentar o sistema jurídico-normativo em demonstrações formais estritamente dedutivas a partir de premissas axiomáticas, reconhecer-se-á a importância da componente dedutiva do pensamento jurídico. Na verdade, embora a intervenção de outros métodos de aplicação normativa possa assumir-se determinante no desenvolvimento do sistema – mormente a ponderação –, a componente dedutiva do sistema estará, mesmo nesses casos, presente, uma vez

---

[406] Cfr. CANARIS, Claus Whilelm, Pensamento sistemático..., cit., 40, 42, 102; KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 85-87.

[407] Cfr. CANARIS, Claus Whilelm, Pensamento sistemático..., cit., 31-32. Salienta o autor que os valores se encontram fora do âmbito da lógica formal e, em consequência, a adequação de vários valores entre si e a sua conexão interna não se deixam exprimir logicamente, mas apenas axiologicamente.

[408] O próprio fenómeno de inversão do silogismo judiciário demonstra isso mesmo. Ainda que em tais casos a solução não seja deduzida a partir das premissas normativas, cabe, de seguida, ao aplicador normativo desenvolver uma tarefa tendente a buscar o seu enquadramento naquelas, como se a tivesse obtido (originariamente) por derivação lógico-dedutiva. Cfr. KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 83.

que as concretas soluções produzidas no seu âmbito terão de conformar-se a partir das suas semelhanças e diferenças perante as referidas respetivas demonstrações formais[409]. Não poderá ser de outro modo, pelo menos quando o sistema deva conforma-se com o princípio de Estado de Direito e com as exigências de segurança jurídica que dele decorrem.

3.4.2.2. A sistematicidade como uma exigência de coerência

Considerando as insuficiências de uma sistematização pressuposta, tendencialmente axiomática de base lógico-dedutiva, NORBERTO BOBBIO[410] propõe, alternativamente, a compreensão do sistema jurídico-normativo como um agregado no qual as normas se relacionam entre si segundo uma lógica de compatibilidade das suas partes individuais. No âmbito do sistema assim compreendido – no fundo, assente num princípio que exclui a incompatibilidade –, a identificação de duas normas reciprocamente incompatíveis determinará a prevalência de uma sobre a outra. Exigir que as normas sejam reciprocamente compatíveis não significará, no entanto, que as mesmas devam conjugar-se de modo linear, dando origem a um sistema dedutivo perfeito. Neste contexto, poderá deixar de fazer sentido falar de coerência do sistema no seu conjunto: esta apenas respeitará às suas componentes individuais. Por esse motivo, enquanto numa abordagem lógico-dedutiva a contradição normativa apresenta a virtualidade de derrubar todo o agregado, num sistema jurídico-normativo a contradição normativa apenas apresenta a potencialidade de derrubar uma das normas em contradição – ou, no limite, de ambas –, mas já não a queda do agregado globalmente considerado. Considerando a abordagem exposta, e ao contrário da caraterística da unidade do sistema jurídico, a qual intervém ao nível do relacionamento entre o sistema (em rigor, o seu fundamento matricial) e as respetivas componentes, a caraterística da sistematicidade opera exclusivamente ao nível das relações que reciprocamente se estabelecem entre as componentes do sistema, traduzindo a exigência de que as mesmas – isto é, as normas jurídicas – não se apresentem contraditórias entre si.

Em sentido distinto, NEIL MACCORMICK[411] introduz uma distinção fundamental entre os conceitos de "consistência" e de "coerência". Segundo o autor, a exigência de consistência satisfaz-se com a ausência de contradição, pelo que um conjunto de proposições será mutuamente consistente se cada uma delas se poder afirmar sem contradição no conjunto com as demais e com a sua conjunção. Por sua vez, a exigência de coerência corresponderá a uma propriedade de um conjunto de proposições que, consideradas globalmente, são dotadas de sentido na sua totalidade. Posto isto, um

[409] Cfr. MACCORMICK, Neil, *Retórica y Estado de Derecho*, cit., 110-111, 114.

[410] Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 195-196.

[411] Cfr. MACCORMICK, Neil, *Retórica y Estado de Derecho*, cit., 319-321.

conjunto consistente de normas pode corresponder a uma realidade na qual cada uma delas pode ser cumprida sem infringir as demais, mas que parece não ter sentido enquanto algo que constitua ou contribua para a construção de uma comum ideia de Direito. Assim, a consistência total não constituirá uma exigência necessária, nem sequer suficiente, para que resulte garantida a coerência. Um conjunto de normas consistente será incoerente quando não exista um valor ou princípio comum ou um grupo de valores ou princípios que sirva de base ao seu ingresso no sistema jurídico.

Ambos os posicionamentos alertam para aspetos essenciais da exigência de coerência que se impõe ao sistema jurídico-normativo e, embora surjam como abordagens tendencialmente divergentes, poderão, segundo cremos, ser harmonizados. O primeiro autor reconduz o conceito de "coerência" do sistema jurídico-normativo a uma exigência de ausência de contradição entre as suas componentes (portanto, as suas normas jurídicas). O segundo atribui esse significado ao conceito de "consistência", reservando o conceito de "coerência" para identificar uma exigência que se desenvolve na relação entre as componentes e o sistema considerado em termos globais, de tal modo que um agregado normativo consistente poderá não ser coerente se não existir um princípio ou conjunto de princípios – ou um valor ou conjunto de valores – que lhes sirva de base.

A superação do problema evidenciado passará, quanto a nós, pela consideração de que a coerência será uma exigência aposta às componentes do sistema, verificando-se transversalmente em relação a todas, o que determina que as mesmas não deverão apresentar-se reciprocamente contraditórias. Embora se imponha nas relações estabelecidas entre as unidades que compõem o agregado, a transversalidade que a carateriza exige – como consequência – que o agregado seja em si mesmo coerente. Esta dimensão será garantida pelo facto de o sistema assentar numa matricialidade genético-axiológica, a qual se traduz na existência de um núcleo de valores fundamentais cuja preservação e promoção é assegurada no âmbito do sistema ao mais alto nível – isto é, ao nível constitucional (material) –, através de um conjunto de normas jurídicas, tendencialmente formado por princípios.

O posicionamento das referidas normas determina que os seus efeitos se impõem de forma vertical ao longo de todo o agregado, condicionando toda e qualquer solução normativa que em relação a elas se encontre infraordenada – sendo, a este respeito, possível falar de um "princípio de unidade do sistema jurídico". Para além disso, ainda que os referidos valores possam reclamar composições normativas reciprocamente contraditórias, a sua tendencial "juridificação" através de princípios confere-lhes a flexibilidade necessária para que possam ser harmonizados – através de um exercício de ponderação –, dando lugar a soluções normativas infraordenadas orientadas pelo propósito de garantir

a maximização de cada um deles, conforme as condicionantes fáticas e jurídicas que se levantem. A partir da composição fundamentalmente escalonada do sistema jurídico-normativo, bem assim, da existência de uma matriz genético-axiológica respaldada num núcleo de normas que ocupam uma posição supraordenada no âmbito do sistema jurídico-normativo, a exigência de coerência, embora se limite a reclamar a ausência de contradições entre as componentes do sistema, acaba por impor que todo o sistema se estruture de forma coerente – portanto, não contraditória. Concretizando: impõe-se um relacionamento coerente entre as normas constitucionais, as quais se relacionam, fundamentalmente, em termos de coordenação; esta exigência de coerência reflete-se nas demais normas do sistema, as quais se colocam perante aquelas numa relação de infraordenação. Este posicionamento subalternizado das normas infraconstitucionais determina, não apenas que estas não poderão contradizer substancialmente as normas constitucionais, mas que não se poderão contradizer entre si, mesmo quando colocadas a um mesmo nível, quando dessa desarmonia resulte a violação de um parâmetro normativo supraordenado. A possibilidade de existirem no sistema normas reciprocamente contraditórias colocadas a um mesmo nível hierárquico – na medida em que não permitam identificar qual a solução jurídica a conferir a um determinado caso, ou permitam que casos semelhantes recebam uma solução jurídica diferenciada – poderá traduzir, individual ou conjuntamente, uma violação de normas jurídicas colocadas a nível constitucional, como será o caso daquelas que dão guarida aos valores da igualdade e da segurança jurídica.

Compreende-se, assim, que, pese embora se coloque ao nível da relação entre as unidades que integram um sistema, e não na sua relação com o todo, a exigência de coerência (ausência de contradição) impõe-se, em termos operativos, de forma transversal, impondo que o próprio agregado se revele globalmente coerente. Não constituindo um dado adquirido, mas uma conquista renovável ou um resultado que se propõe a atingir, a exigência de coerência impõe-se, embora em termos diferentes, tanto na atividade de criação como na atividade de aplicação normativa, exigindo dos agentes responsáveis pelo seu desenvolvimento que diligenciem no sentido de evitar a formação ou de suprimir as contradições normativas quando as mesmas se verifiquem[412].

3.4.2.2.1. A exigência de coerência na criação normativa

Uma vez que se parte do pressuposto de que a condição de sistema pressupõe uma articulação coerente das unidades que compõem um determinado agregado normativo, importará perceber em que termos o criador normativo resultará vinculado a tal exigência.

[412] Cfr. OTERO, Paulo, Legalidade e Administração Pública, cit., 645-646.

Numa primeira aproximação ao problema, poderá assumir-se que a projeção do dever de coerência sobre a atividade de criação normativa se traduzirá na exigência de não introdução de normas reciprocamente contraditórias no sistema. Esta abordagem deverá, contudo, ser devidamente enquadrada e precisada[413]. Desde logo: não opera relativamente à criação de normas que se encontrem hierarquicamente supraordenadas perante outras, de sentido contrário, uma vez que a exigência de coerência imporá, em tais casos, que o normador não produza normas hierarquicamente inferiores que contradigam as normas que lhe sejam superiores; para além disso, trata-se de uma imposição que não opera relativamente à criação de normas que, encontrando-se hierarquicamente equiordenadas perante outras, lhes sucedam temporalmente, significando isto que o normador estará autorizado a emanar normas que contradigam normas precedentes, sendo que, em tais situações, o problema da coerência resolver-se-á, em princípio, pelo afastamento da norma anterior; finalmente, a exigência de coerência não obstará à introdução no sistema de normas do mesmo nível hierárquico de sentido contraditório entre si, mas que assumam diferentes graus de generalidade/especialidade[414]. Impõe-se, assim, no cumprimento da exigência de coerência, que o criador normativo não introduza no sistema normas jurídicas hierarquicamente equiordenadas, contemporâneas e com o mesmo grau de generalidade/especialidade que configurem prescrições reciprocamente conflituantes. Em tais situações – salvo nos casos em que diferente solução possa ser extraída a partir de outras normas jurídicas, como será o caso da convocação do princípio da igualdade ou do princípio da segurança jurídica –, as normas contraditórias permanecerão simultaneamente válidas e aplicáveis, dando, assim, origem a uma patologia no sistema jurídico-normativo, a qual apenas poderá ser definitivamente solucionada mediante nova intervenção do criador normativo. Impõe-se, aliás, quando tal problema se coloque, que o criador normativo desenvolva uma atividade restauradora, socorrendo-se das suas prerrogativas de extinção, modificação e criação de normas jurídicas com vista a suprimir as patologias conflituais que no seu âmbito se verifiquem.

Para além de uma função restauradora – da harmonia normativa –, exige-se do criador normativo que assuma uma atitude preventiva quanto à ocorrência de conflitos normativos – e assim, de perturbações na sistematicidade. Para o efeito, deverá socorrer-se das técnicas de produção e de organização normativa que se revelem capazes de reduzir – tanto quanto possível – o confronto conflituante entre normas jurídicas. Neste contexto, MENEZES CORDEIRO[415] sustenta a possibilidade de

[413] Quanto às precisões que se passa a enunciar, cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 217-218; e OTERO, Paulo, Legalidade e Administração Pública, cit., 647.

[414] Conforme se observa no Ponto 3.4.4.

[415] Cfr. CORDEIRO, António Menezes, Da sistematização das leis como problema de política legislativa, cit., 18-20.

distinguir dois modelos essenciais de sistematização, em função dos pontos de partida assumidos. Um primeiro modelo (de caráter dogmático), determina uma ordenação em função de vetores científicos, isolando princípios gerais e assumindo as suas caraterizações. Trata-se de um modelo pautado por exigências científicas na arrumação do material jurídico, exprimindo a intenção primordial de garantir uma estruturação das normas jurídicas que facilite a sua divulgação e aplicação. A disposição do material jurídico terá por referência os modelos teorético-jurídicos fornecidos pela Ciência do Direito, o que, desde logo, pressupõe que a matéria em questão já tenha adquirido uma elaboração juscientífica mínima. Este será um modelo especialmente apto a garantir a articulação de normas jurídicas através das quais se vise estabelecer uma disciplina jurídica de enquadramento. Em alternativa ao estabelecimento de regimes exaustivos para as realidades sobre as quais versam, fornecem apenas os traços mais gerais da disciplina jurídica, os quais deverão ser objeto de concretização pela via interpretativa. Um segundo modelo (de caráter funcional), será orientado por exigências eminentemente pragmáticas, assentando no estabelecimento de uma sequência normativa que se revele apta a regular certa realidade em termos essencialmente descritivos, assentando numa maior precisão prescritiva. Trata-se, por esse motivo, de um modelo de sistematização especialmente apto a disciplinar realidades que reclamam uma aplicação rápida, segura e precisa, como será o caso das matérias de procedimento e processo; matérias que ainda não tenham recebido um adequado tratamento pela Ciência Jurídica; ou de matérias que reclamem uma disciplina de minúcia acentuada (ex. matérias de intervenção económica). Salienta, ainda, o autor, que a sistematização das normas jurídicas dificilmente assentará em modelos puros de um ou outro tipo, podendo combinar-se os modelos expostos em função dos objetivos de política legislativa que sejam assumidos. A conjunção dos dois modelos dará origem a um modelo misto, o qual recolherá contributos e caraterísticas dos modelos dogmático e funcional.

O mesmo autor, elege, ainda, um conjunto de regras de sistematização cuja observação se imporá na elaboração racional de diplomas normativos, as quais importa aqui enunciar[416]: (i) os diplomas deverão desenvolver-se do plano geral para o particular, pelo que as normas de caráter geral ou âmbito aplicativo mais extenso deverão anteceder as normas de caráter especial ou de âmbito aplicativo mais restrito; (ii) as regras substanciais deverão preceder as processuais, salvo nos casos em que constituam regras gerais; (iii) quando num diploma se repitam regras especiais, será preferível formular uma regra geral; (iv) optando-se por modelos dogmáticos, deverão os preceitos relativos ao mesmo assunto ou a assuntos conexos ser aproximados; (v) cada artigo deverá tratar um único

[416] Cfr. CORDEIRO, António Menezes, Da sistematização das leis como problema de política legislativa, cit., 20-21.

assunto, em conformidade com a respetiva epígrafe, quando exista; (vi) as disposições finais e transitórias deverão ser colocadas no final do diploma, salvo quando se trate de um diploma de vulto ou matéria complexa, caso em que se poderá justificar a técnica do diploma preambular; (vii) quando confrontado com dificuldades na sistematização das normas jurídicas, deverá o aplicador normativo dirigir os seus esforços ao estabelecimento do regime concreto que pretenda fixar, negligenciando a problemática dogmática e científica, uma vez que, caso o regime se revele adequado, claro e coerente, a Ciência Jurídica tratará de isolar os princípios e arrumar as regras; (viii) uma vez que se encontre fixado um diploma normativo complexo, qualquer alteração que sobre o mesmo se pretenda ver produzida deverá ser levada a efeito com elevada cautela, de modo a evitar que as alterações introduzidas produzam os seus efeitos para além dos propósitos que se encontram subjacentes à sua edição, privilegiando-se, se for caso disso, a inovação normativa através de normação extravagante.

3.4.2.2.2. A exigência de coerência na aplicação normativa

A conflitualidade que carateriza o momento da criação normativa reflete-se no momento da sua aplicação, impondo ao aplicador normativo uma acrescida complexidade dos respetivos critérios materiais de decisão, uma vez que o mesmo se vê confrontado com diversas alternativas aplicativas de caráter divergente e contraditório[417]. A partir da consideração simultânea da inevitabilidade da emergência de contradições normativas no âmbito do sistema jurídico-normativo e da vigência de uma exigência de coerência, será possível imputar ao aplicador normativo o desenvolvimento de uma função preventiva e de uma função restauradora. Num primeiro momento, impõe-se que, pela via interpretativa, promova uma tentativa de "harmonização" entre os elementos em colisão, procurando encontrar uma solução de compromisso que, ainda que traduza uma mútua limitação, se revele capaz de lhes garantir um reduto mínimo de operatividade. Quando tal não seja possível, impõe-se, num segundo momento, que se proceda ao afastamento de um dos elementos conflituantes, a fim de restaurar a coerência do sistema.

Na perspetiva do aplicador normativo, a aproximação ao problema das contradições normativas deverá iniciar-se por via interpretativa. Como destaca PAULO OTERO[418], perante uma primeira interpretação de duas – ou mais – disposições que aparentem revelar-se contraditórias, caberá ao aplicador normativo – quando tal se revele concretamente possível – promover uma reinterpretação que sustente uma harmonização dos dados normativos em presença, de modo a

[417] Cfr. OTERO, Paulo, Legalidade e Administração Pública, cit., 258.

[418] Cfr. OTERO, Paulo, Legalidade e Administração Pública, cit., 648.

superar a patologia normativa inicialmente identificada. Significará isto que, entre dois sentidos interpretativos alternativos de uma determinada norma, deverá preferir-se aquele que se revele mais adequado a evitar a formação de uma contradição normativa. Estando em presença dois – ou mais – dados normativos colocados numa posição de supra e infraordenação, deverá prevalecer o sentido normativo do segundo que melhor se compatibilize com o sentido do primeiro, impedindo-se, assim, a invalidade da norma hierarquicamente inferior – disto será um bom exemplo a adstrição à interpretação conforme à Constituição de todas as normas infraconstitucionais[419]. Nesta tarefa de prevenção – pela via interpretativa – das contradições normativas, o aplicador normativo poderá socorrer-se de diversos instrumentos que são colocados à sua disposição ao nível interpretativo, tais como o recurso a uma interpretação sistemática dos enunciados normativos, o recurso a uma interpretação restritiva ou o recurso a uma ponderação dos valores prevalecentes no contexto das normas em confronto[420].

Concluídas sem sucesso as operações dirigidas à composição harmonizadora dos elementos normativos conflituantes, impõe-se, num segundo momento, que o aplicador normativo leve a efeito uma função restauradora, o que pressuporá o afastamento – quer em termos de invalidade, quer em termos de inaplicabilidade – de um dos elementos conflituantes ou, no limite, de ambos. Trata-se, aqui, da convocação dos critérios de resolução de conflitos normativos apostos pelo sistema para a sua superação, dos quais poderá o aplicador socorrer-se com vista a determinar a norma jurídica aplicável. Neste contexto, o aplicador normativo: (i) entre normas conflituantes de diferente hierarquia, encontra-se vinculado a aplicar a norma superior; (ii) entre normas conflituantes equiordenadas hierarquicamente, encontra-se vinculado a aplicar a norma posterior quando não sejam contemporâneas; (iii) entre normas conflituantes equiordenadas hierarquicamente e que se coloquem numa relação de generalidade e especialidade ou excecionalidade, encontra-se vinculado à aplicação da norma especial ou excecional[421]. Quando se trate de normas hierarquicamente equiordenadas, contemporâneas e com o mesmo grau de generalidade/especialidade levantar-se-á o problema da insuficiência dos critérios de resolução de conflitos normativos, impondo-se ao aplicador normativo a

[419] Para uma análise da extensão deste juízo de interpretação conforme às normas hierarquicamente superiores, cfr. OTERO, Paulo, Legalidade e Administração Pública, cit., 648-649. No contexto das relações normativas evidenciadas pelo autor citado, destaca-se a necessidade de interpretação conforme ao Direito da UE. Em tais situações – ao contrário do posicionamento do autor –, consideramos não se colocar um problema de validade, mas de aplicabilidade das normas nacionais – isto, nos casos em que devam ceder a sua preferência aplicativa (sobre a questão, ver o Ponto 3.3.). Neste sentido, a avançada prevenção de contradições normativas – que passa por uma interpretação conforme – será extensível a casos de preferência aplicativa.

[420] Cfr. OTERO, Paulo, Legalidade e Administração Pública, cit., 650.

[421] Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 217-218; e OTERO, Paulo, Legalidade e Administração Pública, cit., 647. Trata-se de aspetos objetos de análise no Ponto 3.4.4.

identificação de uma solução para o caso concreto, a qual poderá assumir contornos diversificados, desde o afastamento – com efeitos no caso em concreto – de uma das normas conflituantes, ao afastamento de ambas e posterior integração da lacuna normativa assim originada[422].

3.4.3. A sistematicidade e o problema das contradições normativas

Uma vez assumida a sistematicidade em termos lógicos como uma exigência de coerência, no sentido do afastamento de desenvolvimentos normativos contraditórios, importará proceder a uma delimitação do conceito de contradição normativa, a fim de melhor se compreender os desenvolvimentos patológicos que se pretende ver excluídos do sistema jurídico-normativo. Este exercício não poderá, contudo, perder de vista que ao conceito de norma jurídica serão reconduzíveis dois tipos normativos: as regras e os princípios. Assim, a conflitualidade emergente no âmbito do sistema poderá corresponder a uma das seguintes hipóteses: (i) contradição de regras; (ii) contradição de princípios; e (iii) contradição de regras e princípios.

A específica caraterização das categorias normativas em presença reflete-se ao nível das consequências decorrentes da emergência de contradições entre as respetivas regulações, quando as mesmas se sobreponham em termos aplicativos. Como tivemos oportunidade de analisar, as regras correspondem a normas jurídicas imediatamente descritivas e mediatamente finalísticas, com pretensão de decidibilidade, que exigem na sua aplicação uma avaliação da correspondência entre a construção conceitual dos factos e a construção conceitual da norma e da finalidade que lhe dá suporte. Caraterizam-se, portanto, por uma delimitação – tendencialmente – precisa e fechada das hipóteses factuais e jurídicas sobre as quais reclamam a sua aplicação e pela concreta explicitação da conduta que em tais hipóteses deverá ser observada, em termos tais que o cumprimento da sua previsão determinará – por via subsuntiva – a aplicação da sua concreta regulação. Por sua vez, apresentamos os princípios como normas mediatamente descritivas e imediatamente finalísticas, com pretensão de complementaridade, que exigem na sua aplicação uma avaliação da adequação dos efeitos da conduta havida como meio necessário à promoção de um estado de coisas posto pela norma como ideal a ser atingido. Caraterizam-se, portanto, por uma delimitação – marcadamente – aberta das hipóteses factuais e jurídicas sobre as quais reclamam a sua aplicação. Ao mesmo tempo, não estabelecem uma específica conduta como devida, podendo resultar cumpridos em termos muito variáveis – segundo uma lógica de ponderação –, mediante a adoção de condutas bastante diversificadas – em função das possibilidades fáticas e jurídicas que se coloquem –, desde que se

[422] A propósito desta solução, veja-se o Ponto 3.4.5.

revelem compatíveis com o estado ideal de coisas que os mesmos se propõem a atingir. Partindo desta caraterização, verifica-se: por um lado, que inexistindo um único género de situações cuja ocorrência suscita a sua aplicação, sendo várias e indefinidas as ações que os podem acionar, os princípios assumem um potencial conflituante significativamente superior ao das regras; por outro, que sendo concebidos como mandatos de otimização, sendo assim suscetíveis de obter uma satisfação de nível variado – conforme as possibilidade fáticas e jurídicas que se lhe apresentem –, os princípios assumem uma maior flexibilidade e capacidade de adaptação perante os casos em que conflituem em termos aplicativos com outros dados normativos – de igual (outros princípios) ou diferente (regras) natureza. É, aliás, frequente, afirmar-se a este propósito que os princípios vivem em conflito permanente e que apenas a partir dele deixam apreender o respetivo sentido. A atividade de ponderação exigida pela sua aplicação será suscetível de produzir, por si mesma, a superação de eventuais tensões aplicativas que se coloquem. Daqui não deverá, contudo, pretender extrair-se o afastamento do conceito de contradição normativa do contexto das relações estabelecidas entre princípios, o que, aliás, se evidencia pelo facto de a sua contradição poder ser solucionada através da aplicação dos mesmos critérios que resultam apostos à resolução de conflitos entre regras – como teremos oportunidade de analisar: o critério hierárquico, o critério da especialidade e o critério da sucessão temporal. Ainda assim, não deixaremos de reconhecer que o conceito de contradição normativa se encontra fundamentalmente pensado para os casos de confronto aplicativo entre regras e entre regras e princípios.

3.4.3.1. O conceito de contradição normativa

Concebemos o conceito de contradição normativa como uma situação de concorrência normativa conflituante, de onde decorre que o conceito se encontrará preenchido quando, simultaneamente, se registe: um concurso de normas e um conflito de normas. As normas jurídicas que convivem num dado sistema jurídico-normativo de referência podem concorrer entre si na disciplina de determinadas realidades de facto. Para que tal suceda será bastante que, no âmbito do referido sistema, os factos relevantes de um determinado caso jurídico preencham mais do que uma previsão normativa, o que poderá suceder nos casos em que os pressupostos aplicativos de uma norma se encontrem – total ou parcialmente – repetidos noutra[423].

A concorrência normativa exige, antes de mais, uma pluralidade de normas. Duas ou mais normas deverão ser confrontadas. Mais exige que os dados normativos em confronto possam ser

[423] Cfr. DUARTE, David, A Norma de Legalidade Procedimental Administrativa, cit., 237-238.

localizados num mesmo sistema jurídico-normativo de referência, seja porque nele têm a sua origem (normas validamente produzidas no seu âmbito), seja porque, apesar de não manterem tal relação genética, nele serão aplicáveis (normas validamente produzidas por outros sistemas cuja aplicabilidade será reconhecida pelo sistema de referência)[424]. Finalmente, impõe-se que as normas em questão coincidam nos respetivos âmbitos aplicativos, no sentido de os mesmos se assumirem total ou parcialmente coincidentes. Em abstrato, o confronto entre duas normas jurídicas poderá configurar uma das seguintes quatro hipóteses: (i) heterogeneidade, quando inexistem pressupostos aplicativos comuns; (ii) identidade, quando coincidem em absoluto os respetivos pressupostos aplicativos; (iii) interseção, quando um ou mais pressupostos aplicativos são comuns, mas ambas as normas contêm um ou mais pressupostos que não são repetidos na outra; e (iv) consunção, quando um ou mais pressupostos aplicativos são comuns, mas uma delas contém na sua previsão pressupostos que não são repetidos na outra[425]. O concurso estará excluído na primeira hipótese, face à inexistência de uma qualquer comunicabilidade aplicativa entre os pressupostos aplicativos das normas em confronto, cumprindo-se nas restantes. Concetualizando, a concorrência normativa corresponde a uma situação na qual duas ou mais normas localizadas num dado sistema jurídico-normativo de referência assumem pressupostos aplicativos, total ou parcialmente, coincidentes.

Partindo do conceito de concurso normativo chegamos ao conceito de contradição normativa quando lhe associamos um pressuposto adicional: a conflitualidade. Esta surgirá em função dos operadores deônticos (proibição, permissão ou imposição) em que assentem e dos concretos efeitos jurídicos estatuídos pelas normas jurídicas em concurso. Existe um conflito de normas quando as mesmas se incompatibilizam em termos lógicos, caso em que não poderão coexistir válida e eficazmente em simultâneo num mesmo sistema jurídico-normativo[426]. Tradicionalmente, a doutrina

[424] NORBERTO BOBBIO faz assentar o seu conceito de contradição normativa no pressuposto de que as normas em confronto pertençam a um mesmo sistema jurídico-normativo. Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 201. Consideramos, porém, que se impõe abrir o conceito à possibilidade de ocorrência de contradições normativas entre normas que pertençam a um dado sistema jurídico-normativo e normas que pertençam a outro, desde que estas últimas tenham efetiva aplicação no primeiro. Neste sentido, cfr. OTERO, Paulo, Legalidade e Administração Pública, cit., 642. Por esse motivo, no conceito de concurso normativo aqui adotado – o qual estará na base do conceito de contradição normativa – admitimos a possibilidade de o mesmo se observar a partir do confronto de normas pertencentes a sistemas diferentes, desde que ambas sejam aplicáveis no mesmo sistema de referência. Por outro lado, excluímos do conceito as designadas "contradições transcendentes", quando compreendidas como contradições registadas entre normas de Direito positivo e normas de carater suprapositivo. A respeito do conceito, cfr. ENGICSH, Karl, Introdução ao pensamento jurídico, 7.ª Edição, Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 1996, 326; OTERO, Paulo, Legalidade e Administração Pública, cit., 259.

[425] Cfr. DUARTE, David, A Norma de Legalidade Procedimental Administrativa, cit., 238-240.

[426] Uma vez que se considere a dimensão temporal da emergência das contradições normativas, será possível proceder à sua qualificação entre contradições primárias e secundárias, conforme existam originariamente num dado complexo de normas jurídicas ou apenas mais tarde sejam nele introduzidas. As contradições do segundo tipo serão, aliás, mais frequentes: facilmente acontece que um normador, ao editar normas novas, não se dê conta de uma contradição com normas individuais preexistentes no todo jurídico mais amplo em que ele insere a nova regulamentação. CFR. ENGICSH, Karl, Introdução ao pensamento jurídico, cit., 310.

identifica três hipóteses em que tal poderá suceder: quando em relação a um comportamento de referência, uma norma obriga e outra proíbe; uma obriga e outra permite; ou uma proíbe e outra permite[427]. Como tivemos oportunidade de referir, o concurso de normas ocorrerá em situações de identidade, interseção e consunção. Se no primeiro caso a contradição lógica registada se poderá verificar em termos plenos, no segundo e no terceiro verificar-se-á em relação a parcelas das respetivas previsões e estatuições – assim, as contradições normativas podem ser parciais ou integrais. Neste sentido, será possível distinguir três modalidades de conflitos normativos[428]: (i) total-total, quando os âmbitos de aplicação das normas incompatíveis se sobrepõem absolutamente, hipótese em que nenhuma das normas poderá ser aplicada sem que ocorra um conflito com a outra[429]; (ii) parcial-parcial, quando os referidos âmbitos são parcialmente sobrepostos, podendo existindo contradição na parte em que existe sobreposição e compatibilidade quanto ao restante âmbito de aplicação[430]; e (ii) total-parcial, quando os seus âmbitos aplicativos se sobrepõem completamente, mas uma delas tem um âmbito de aplicação mais restrito, hipótese em que a mais ampla dispõe de um campo de aplicação incompatível e outro compatível, enquanto a mais restrita assume campo de aplicação absolutamente incompatível[431].

---

[427] Cfr. ENGISH, Karl, Introdução..., cit., 351; BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 196, 200-201; KELSEN, Hans, Teoria Pura do Direito, cit., 285; CANARIS, Claus-Wilhem, Pensamento sistemático..., cit., 219; VILANOVA, Lourival, As Estruturas..., cit., 200; e OTERO, Paulo, Legalidade e Administração Pública, cit., 642.

[428] Quanto à distinção enunciada, cfr. ROSS, Alf, *Sobre el Derecho y la Justicia*, cit., 164-165; BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 202.

[429] Existindo uma relação de identidade entre as respetivas previsões, o conflito normativo emergirá quando as normas em confronto assumam operadores deônticos idênticos ou diversos, aos quais se associem efeitos jurídicos diversos. No entanto, não se levantará um problema de conflitualidade normativa desde que as normas coincidam no operador deôntico e estatuição respetivos (emergindo uma redundância), ou quando os respetivos efeitos sejam compatíveis, independentemente da identidade ou diversidade do operador deôntico (caso em que as normas poderão aplicar-se cumulativamente). Cfr. DUARTE, David, A Norma de Legalidade Procedimental Administrativa, cit., 245-246.

[430] Quando as normas se coloquem numa posição de interseção, a existência de elementos diferenciados nas respetivas previsões normativas impedirá a emergência de um conflito normativo. Em tais situações, as normas são simultaneamente constituídas por pressupostos aplicativos coincidentes e diferenciados. Assim, regra geral, os segundos não resultarão preenchidos em simultâneo em relação a ambas as normas, pelo que apenas uma delas será aplicável, o que permite afastar a sua conflitualidade. Este será um problema que apenas se poderá colocar quando os pressupostos diferenciados das normas se revelem compatíveis entre si, permitindo a aplicação simultânea de ambas as normas. Quando tal suceda, poderá registar-se uma sobreposição, se os operadores deônticos e os efeitos estatuídos são coincidentes; ou uma relação de alternatividade derivada, quando não o sejam. Cfr. DUARTE, David, A Norma de Legalidade Procedimental Administrativa, cit., 248-255.

[431] Caso as normas em confronto se coloquem entre si numa posição de consunção, a conflitualidade normativa emergirá quando seja idêntico o operador deôntico, mas sejam distintos e reciprocamente incompatíveis os efeitos jurídicos associados a cada uma das normas (relação de especialidade); ou quando seja distinto o operador deôntico (relação de excecionalidade). No entanto, não se levantará um problema de conflitualidade normativa quando – entre normas colocadas numa relação de consunção – sejam idênticos os operadores deônticos e distintos os seus efeitos, embora compatíveis entre si (caso em que as normas poderão aplicar-se cumulativamente). Cfr. DUARTE, David, A Norma de Legalidade Procedimental Administrativa, cit., 246-248.

3.4.3.2. Algumas figuras afins da contradição normativa

Ao longo do tempo a doutrina procurou isolar algumas figuras que – considerando-se não serem reconduzíveis ao conceito de contradição normativa – constituem fatores suscetíveis de perturbar a organização interna dos sistemas jurídicos. Sem pretensão de estabelecer uma categorização esgotante dessas hipóteses, trataremos, ainda assim, de proceder à sua enunciação e concetualização.

Desde logo poderá destacar-se a figura das "contradições valorativas". Tal designação é utilizada para identificar a contradições entre os dados normativos presentes num mesmo sistema, que se manifestam através de uma ausência de harmonia axiológica[432]. Em tais casos, sendo distintos os âmbitos aplicativos das regras jurídicas conflituantes, não se registará entre elas uma incompatibilidade direta em termos aplicativos. Não se trata, por isso, de um conflito normativo. Apesar disso, é possível imputar-se às normas em presença uma contradição por referência ao juízo valorativo produzido pelo normador sobre cada uma delas[433]. As referidas incongruências valorativas emergem no sistema, portanto, como resultado da introdução, concomitante ou sucessiva, de regras cujos âmbitos aplicativos – embora não comportem uma sobreposição do ponto de vista aplicativo – reclamam: (a) um tratamento valorativo uniforme, sendo-lhes conferido um tratamento valorativo distinto; ou (b) um tratamento distinto, sendo-lhes conferido um tratamento valorativo uniforme. A validade simultânea das referidas soluções normativas constituirá, por isso, um fator de perturbação da coerência – em sentido axiológico – do sistema jurídico-normativo. Tal facto leva NORBERTO BOBBIO[434] a qualificar esta hipótese como situações de "injustiça". Segundo o autor, tanto a contradição normativa como a incongruência valorativa dão origem a situações carentes de correção, no entanto, são distintos os motivos para que a mesma tenha lugar: a antinomia produz incerteza – logo, a sua correção seria exigida pelo valor "ordem"; e a injustiça produz desigualdade – logo, a sua correção seria exigida pelo valor "igualdade". Partindo desta configuração, somos levados a equacionar se, pelo menos numa parte significativa dos casos, o problema das "incongruências valorativas" não possa ser resolvido mediante a sua degeneração num problema de contradição normativa. Na verdade, uma vez que os

[432] Cfr. ENGICSH, Karl, Introdução ao pensamento jurídico, cit., 314-315; BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 203; e OTERO, Paulo, Legalidade e Administração Pública, cit., 261; KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 101.

[433] Trata-se de contradições entre valorações do próprio normador. A contradição é identificada por referência a índices normativos. Resulta da confrontação das diferentes opções valorativas assumidas no contexto do sistema jurídico-normativo e não da confrontação das opções axiológicas do sistema perante outras que lhe sejam exógenas (por exemplo, as nossas próprias valorações). São, portanto, contradições imanentes. A este respeito, cfr. ENGICSH, Karl, Introdução ao pensamento jurídico, cit., 316. O exemplo tipicamente apontado para ilustrar tais situações corresponde à identificação de uma norma que estabelece uma sanção penal inferior àquela que seria de esperar quando consideradas as consequências penais estabelecidas pelo normador (em outras normas) para crimes da mesma natureza.

[434] Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 203.

valores tendem a ser incorporados no sistema jurídico-normativo através de um revestimento principiológico que lhes garante uma dimensão normativa, poderá colocar-se a hipótese de a regra colocada numa posição de desarmonia em relação a determinado valor jurídico conflituar com certo princípio jurídico que lhe corresponde. Para além disso, não se poderá perder de vista a possibilidade de a desarmonia axiológica observada na relação entre determinadas normas, constituir simultaneamente uma contradição entre aquelas e o princípio da igualdade, quando traduzam uma injustificada (ou não suficientemente justificada) concessão de tratamento desigual de realidades semelhantes; ou de tratamento igual a realidades dissemelhantes. Sobre esta questão pronunciamo-nos no Ponto 3.1. do Capítulo I da Parte II, a propósito das contradições axiológicas no contexto do sistema fiscal.

Outra figura comumente apontada aquando do tratamento doutrinal das contradições normativas é a "contradição teleológica". A sua identificação pressupõe um juízo comparativo entre duas normas jurídicas: uma primeira norma que prescreve o fim a prosseguir por uma segunda norma; e uma segunda norma que prescreve o meio para prosseguir o fim que lhe foi determinado pela primeira. A contradição tem lugar quando o meio prescrito pela segunda não se revela apto a alcançar o fim prescrito pela primeira, registando-se uma incoerência ao nível da relação de meio e fim existente entre elas. Isto é, o normador visa certos fins com umas normas e através de outras rejeita os meios que se apresentam como aptos para os alcançar, observando-se, assim, uma falta de adequação teleológica entre as soluções normativas em presença[435]. As contradições teleológicas constituem uma categoria complexa, formada por substratos que poderão ser reconduzidos a outras categorias de contradições e, em certos casos, à categoria das lacunas jurídicas. Quando se registe uma relação de conflito entre a norma-meio e a norma-fim, estaremos perante contradições normativas – em certos casos poderá, no limite, equacionar-se a sua recondução a "contradições valorativas"; por sua vez, quando se registe uma insuficiência entre a norma-meio e a norma-fim, estaremos perante lacunas jurídicas carecedoras de suprimento – será o caso das situações em que o normador prevê determinados regimes jurídicos, mas depois adia a produção das normas jurídicas necessárias para lhes conferir exequibilidade[436].

Uma outra categoria frequentemente identificada pela doutrina diz respeito às "contradições de técnica legislativa". Estas são apontadas como uma patologia decorrente da falta de uniformidade da

[435] Cfr. ENGICSH, Karl, Introdução ao pensamento jurídico, cit., 317; BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 203; e OTERO, Paulo, Legalidade e Administração Pública, cit., 261; KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 101.

[436] Cfr. ENGICSH, Karl, Introdução ao pensamento jurídico, cit., 317-318; e BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 203

terminologia utilizada pelas normas jurídicas[437]. No âmbito de um mesmo sistema jurídico-normativo, os conceitos recebem o seu conteúdo e alcance do contexto normativo no qual se encontram inseridos, pelo que o significado atribuído a um dado conceito tenderá a variar em função do segmento normativo e do diploma normativo no qual se encontre inserido. Em alternativa a uma univocidade da linguagem jurídica, regista-se uma tendência para a variação individualizante do significado dos conceitos com vista à adaptação do seu sentido às especificidades dos domínios jurídicos em que se encontram inseridos. Embora se reconheça que a atribuição de sentidos distintos a um mesmo conceito, em certas condições, possa estar na origem de um desenvolvimento patológico do sistema jurídico, consideramos, porém, que a contradição semântica decorrente da atribuição de diferentes significados a um mesmo conceito no âmbito de um dado sistema jurídico normativo não constitui, em si mesma, uma patologia normativa[438]. Na verdade, diferenciação do seu significado poderá constituir uma resposta do sistema à necessidade de garantir coerência entre as suas diferentes soluções, evitando a emergência de contradições normativas ou contradições valorativas[439]. Coloca-se, então, a questão de saber se podem as contradições de técnica legislativa assumir contornos patológicos. A resposta será, necessariamente, positiva. A patologia poderá emergir: tanto em situações de uniformidade significativa dos conceitos jurídicos, quando o normador utiliza os conceitos jurídicos de forma unívoca, não acautelando as especificidades resultantes da sua aplicação aos diferentes contextos materiais juridicamente disciplinados; como em situações de diversidade significativa dos conceitos jurídicos, quando o normador utiliza os conceitos jurídicos de forma diversa sem que tal seja reclamado por quaisquer especificidades resultantes da sua aplicação aos diferentes contextos materiais juridicamente disciplinados. No entanto, os conflitos que daqui possam emergir sempre se reconduzirão, em última análise, a contradições normativas[440].

3.4.4. Os critérios de resolução de contradições normativas

Constituindo patologias emergentes no âmbito do sistema jurídico-normativo, os conflitos de normas jurídicas deverão ser dele removidos. A identificação do conflito constitui apenas a primeira parte do problema. Num segundo momento, impõe-se a sua superação, uma vez que a coerência do ordenamento jurídico convive mal com a presença de conflitos normativos[441]. Para o efeito, será

[437] Cfr. ENGICSH, Karl, Introdução ao pensamento jurídico, cit., 312-313; e OTERO, Paulo, Legalidade e Administração Pública, cit., 261-262.

[438] Conforme, aliás, verificamos no Ponto 3.1. da Parte III, a propósito da análise das disrupções do sistema fiscal.

[439] Veja-se, com pertinência, o que se refere a este propósito no Ponto 1.1. do Capítulo I da Parte II.

[440] Pense-se na hipótese do tratamento diferenciado atribuído – ou a sua ausência – conduzir a uma violação do princípio da igualdade, colocando-se, assim, uma contradição entre uma regra e um princípio.

[441] Cfr. OTERO, Paulo, Legalidade e Administração Pública, cit., 642.

necessária a existência de critérios que permitam ao aplicador normativo identificar, entre as que se encontram em contradição, qual deverá ser utilizada para resolver o caso, com exclusão das demais[442]. Com o propósito de garantir a solução dos conflitos normativos, ao longo dos séculos, foram desenvolvidos – a nível legislativo, doutrinal e jurisprudencial – critérios tendentes a garantir a harmonização normativa mediante a prevenção ou suprimento dos conflitos de normas jurídicas[443]. Ou seja, perante a impossibilidade de garantir ao sistema jurídico-normativo uma coerência originária, a identificação dos referidos critérios visa dar resposta à necessidade de lhe proporcionar uma certa coerência derivada ou restaurada[444].

São três os critérios tipicamente apontados à resolução de antinomias: a hierarquia, a sucessão cronológica e a especialidade[445]. Estes não esgotam, porém, o leque de soluções erigidas como aptas a resolver os conflitos normativos emergentes num dado sistema jurídico-normativo. Assinalando as insuficiências dos referidos critérios tradicionais, alimentadas pelos fenómenos de pulverização dos centros de produção normativa e de diversificação interna das normas jurídicas que integram os diferentes escalões hierárquico-normativos, alguns autores procuram identificar outros, capazes de garantir a sua adequada complementação[446]. Neste contexto, SANTAMARIA PASTOR[447] alude à possibilidade de se enfrentar o problema da conflitualidade normativa recorrendo a dois critérios adicionais: o critério da competência, enquanto via de resolução de antinomias normativas que se socorre de uma diferenciação normativa em atenção ao órgão competente para a sua emanação; e o critério do procedimento, que procura resolver os conflitos entre normas atendendo a uma diferenciação normativa que tem por referência o procedimento exigido para a sua elaboração e aprovação. Aos referidos critérios, BLANCO DE MORAIS[448] acrescentou o critério da função diretiva, tendo por referência o facto de certas normas servirem de parâmetro material aferidor de outras.

Sem prejuízo de quanto antecede, e não desconsiderando as assinaladas dificuldades apresentadas pela pulverização dos núcleos de produção normativa e pela diversificação normativa, consideramos que a aproximação ao problema dos conflitos normativos deverá ser promovida através da observância de critérios temporais (*princípio cronológico*), de especialização material (*princípio de*

[442] Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 204; PASTOR, Juan Alfonso Santamaria, *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, cit., 314.

[443] CFR. ENGICSH, Karl, Introdução ao pensamento jurídico, cit., 313; e KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 89-90.

[444] Cfr. KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 90.

[445] Cfr. CANARIS, Claus Whilelm, Pensamento sistemático..., cit., 207; KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, cit., 90; OTERO, Paulo, Legalidade e Administração Pública, cit., 643.

[446] Cfr. PASTOR, Juan Alfonso Santamaria, *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, cit., 316; MORAIS, Carlos Blanco de, As leis reforçadas..., cit., 234

[447] Cfr. PASTOR, Juan Alfonso Santamaria, *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, cit., 314.

[448] Cfr. MORAIS, Carlos Blanco de, As leis reforçadas, cit., 321 e seguintes.

especialidade) e de graduação (*princípio hierárquico*). Deverão ser utilizados os critérios tradicionais, embora adequadamente concebidos, face às novas exigências que se lhe foram colocando. Será assim, por duas ordens de razões que se passam a enunciar. Em primeiro lugar, a conflitualidade normativa pressupõe a existência de duas ou mais normas jurídicas válidas que se encontram numa posição de colisão recíproca, total ou parcial. Ora, a validade de uma norma jurídica está diretamente dependente da sua correta introdução no sistema e esta pressupõe que a mesma seja emanada pelo órgão competente para o efeito, pelo que, quando tal não suceder, a norma não existirá validamente no sistema, pelo que não se pode falar num conflito de normas válidas, mas sempre de um conflito entre uma norma inválida e uma ou mais normas válidas. No limite, se ambos os órgãos forem competentes para a emanação das normas conflituantes, existirá um conflito entre normas válidas para o qual o critério da competência não terá uma resposta. Assim, o princípio da competência deverá, por esse motivo, ser desconsiderado neste contexto. Em segundo lugar, como teremos oportunidade de analisar, uma interpretação atualista do critério hierárquico será suscetível de garantir uma adequada resposta à necessidade de diferenciação das normas jurídicas, não só entre diferentes escalões normativos, mas também dentro de cada um desses escalões. Alguns dos critérios cuja autonomia se sustenta constituirão manifestações do critério hierárquico – como será o caso, segundo consideramos, dos critérios da especialização procedimental e da função diretiva[449].

Em face do exposto dirigimos a nossa análise aos três critérios assinalados: o critério hierárquico; o critério cronológico; e o critério da especialidade.

(i) O critério hierárquico

Um dos modelos mais elementares de resolução de conflitos normativos consiste na criação de uma parametrização valorativa entre as diferentes normas que compõem o sistema jurídico-normativo, de modo a que, em caso de conflito, umas prevaleçam sobre as outras[450]. Trata-se do critério hierárquico, cujo âmbito aplicativo se dirige a situações de tensão entre normas graduadas de modo distinto pelo sistema jurídico-normativo, assentando num postulado de prevalência da norma superior perante a norma inferior. Em função da específica posição ocupada no contexto do sistema, as normas

[449] A respeito do critério da função diretiva, BLANCO DE MORAIS, que o desenvolveu inicialmente de forma autónoma (em MORAIS, Carlos Blanco de, As leis reforçadas, cit., 321 e seguintes) acabou, posteriormente, por proceder à sua reelaboração como uma das dimensões em que se manifesta o princípio hierárquico, face à necessidade de simplificação dos critérios de resolução da conflitualidade normativa (em MORAIS, Carlos Blanco de, Curso de Direito Constitucional, Tomo I, cit., 262).

[450] Cfr. PASTOR, Juan Alfonso Santamaria, *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, cit., 315.

recebem dele um estatuto jurídico que condiciona o modo como se relacionam com as demais[451]. Coloca-se, no entanto, a questão de saber como se desenvolve, afinal, o referido estatuto de superioridade normativa de umas normas em relação às demais. Este estatuto deverá ser procurado junto de uma opção normativa produzida no âmbito do próprio sistema jurídico-normativo[452]. O estabelecimento de uma graduação entre normas pressupõe uma decisão normativa prévia – estabelecida nas normas sobre normação – que esclareça os parâmetros básicos das estruturas normativas do sistema. Trata-se de um critério válido em termos de confronto com dados de um sistema jurídico-normativo positivo concreto[453].

A posição das normas jurídicas no âmbito de um dado sistema é definida em duas frentes. Por um lado, por autojustificação. Será o caso das normas constitucionais, considerando a condição genética que assumem no âmbito do sistema[454]. Assentando num pressuposto fundamental que autoriza o poder constituinte e que determina a passagem do mundo pré-jurídico ao mundo jurídico, reside nelas a criação de todo o sistema[455]. Por outro lado, por reconhecimento. É a partir da Constituição que derivam as restantes normas, as quais dela recebem a sua específica posição no sistema jurídico-normativo. Cabendo-lhe o reconhecimento do valor dos diferentes atos normativos, os dados necessários ao apuramento da vigência do critério hierárquico serão recolhidos junto da Constituição, concluindo-se em sentido afirmativo quando a mesma estabeleça uma proeminência de umas normas em relação às demais[456]. Aquela estabelece uma organização normativa escalonada, diferenciando as normas jurídicas em função do respetivo valor jurídico que lhes atribui.

A possibilidade de identificação de diferentes escalões de normas que entre si se relacionam em termos de supraordenação e infraordenação, permite resolver os conflitos de normas que se levantem entre normas pertencentes a diferentes escalões, mediante a prevalência da norma colocada

---

[451] Como teremos oportunidade de perceber, ainda que se estabeleçam relações de outra ordem entre as suas normas, o sistema jurídico-normativo português assenta, em grande medida, numa composição normativa escalonada.

[452] Não nos debruçaremos aqui sobre os diferentes suportes teórico-doutrinais que poderão ser convocados no sentido de justificar as relações de prevalência que se estabelecem entre as diferentes normas. Para uma análise das referidas justificações, cfr. PASTOR, Juan Alfonso Santamaria, *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, cit., 315; e ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos normativos, cit., 314-323.

[453] Cfr. MORAIS, Carlos Blanco de, As leis reforçadas..., cit., 251; e ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos normativos, cit., 313 e 334.

[454] Resultando de um ato de decisão política primacial e fundamental, estribado na função constituinte, a Constituição é a norma de maior valor hierárquico no sistema português. Será a incondicionalidade soberana da vontade constituinte originária que erige uma nova ordem político-normativa e que se destaca como fator impositivo de supremacia hierárquica das normas que concretizam essa tarefa genética e estruturante. Cfr. MORAIS, Carlos Blanco de, As leis reforçadas..., cit., 262.

[455] Cfr. OTERO, Paulo, Legalidade e Administração Pública, cit., 552.

[456] Cfr. MORAIS, Carlos Blanco de, As leis reforçadas..., cit., 263.

numa posição de supraordenação, face àquelas que em relação a ela se apresentam infraordenadas[457]. No entanto, para além de operar através de uma diferenciação valorativa entre normas integradas em diferentes estratos normativos, o critério hierárquico reclama também a sua operacionalidade no âmbito desses mesmos escalões. Não se deverá perder de vista a crescente complexidade que hoje representa a determinação exata da estrutura hierárquica do ordenamento jurídico. A conceção tradicional do princípio da hierarquia, assente numa lógica de prevalência entre diferentes escalões normativos hierarquicamente posicionados, experimentou significativas transformações, registando-se uma internalização do critério significativa da sua aplicação dentro dos próprios escalões normativos[458], face à necessidade de dar resposta às distintas opções tomadas ao nível da divisão de tarefas entre os diferentes órgãos com poderes normativos, bem como da diversificação interna das normas e dos efeitos que respetivamente se lhes associam[459]. Na verdade, o estatuto de superioridade hierárquica de uma norma poderá manifestar-se: (i) pela capacidade da norma colocada numa posição de superioridade derrogar, modificar ou suspender normas colocadas numa posição de inferioridade em relação a ela (*capacidade derrogatória ativa*); (ii) pela capacidade da norma colocada numa posição de superioridade resistir às investidas derrogatórias, modificatórias ou suspensivas que lhe sejam dirigidas por normas colocadas numa posição de inferioridade em relação a ela (*capacidade derrogatória passiva*); e (iii) pela capacidade da norma colocada numa posição de superioridade servir de parâmetro aferidor da validade de normas colocadas numa posição de inferioridade em relação a ela, de onde decorre que a violação das prescrições definidas pelas primeiras produzirá efeitos invalidantes em relação às segundas (*capacidade paramétrica*)[460]. A atribuição de um posicionamento hierarquicamente superior a uma norma corresponde ao reconhecimento de que a mesma – em relação a um dado universo de normas – goza de determinadas faculdades que lhe garantem um estatuto reforçado[461].

---

[457] Cfr. KELSEN, Hans, Teoria Pura do Direito, cit., 285; e BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 205.

[458] Passa, neste contexto, a ser possível identificar a consagração constitucional de diferenciação gradativa entre normas que integram um mesmo escalão normativo. Os exemplos mais imediatos serão a consagração de leis de valor reforçado (cfr. n.°s 2 e 3 do artigo 112.° da CRP) e de regulamentos com diferente valor (cfr. artigo 241.° da CRP).

[459] Tomando por referência as normas legais, BLANCO DE MORAIS alerta para o facto de que uma construção gradualista, concebida em patamares formais estritamente interdependentes, mostra ser inaplicável num universo onde flua uma miríade de relações cromossomáticas de supra e infraordenação de conteúdos transportados por atos que pertencem, afinal, à mesma função legislativa. Cfr. MORAIS, Carlos Blanco de, As leis reforçadas..., cit., 264.

[460] Quanto às dimensões assinaladas, cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 205; MORAIS, Carlos Blanco de, As leis reforçadas..., cit., 257; PASTOR, Juan Alfonso Santamaria, *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, cit., 316; e ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos normativos, cit., 324-327.

[461] Nuns casos, tais critérios poderão estar presentes de forma cumulativa, como será o caso das relações estabelecidas entre as leis de autorização legislativa, das leis de bases e das leis estatutárias, com os respetivos decretos-lei autorizados, decretos-lei de desenvolvimento e decretos legislativos regionais, em que as primeiras constituem um parâmetro aferidor da validade e possuem capacidade derrogatória ativa e passiva em relação às segundas; noutros, apenas se verificarão alguns deles, como será o caso das relações estabelecidas entre as leis de enquadramento orçamental e as leis do

Partindo dos referidos critérios, será possível aferir do posicionamento relativo de normas integradas em escalões diversos, mas também num mesmo escalão. Com efeito, poderá registar-se uma diferenciação gradativa entre as normas que integram um mesmo escalão hierárquico – pense-se, por exemplo, nos casos da previsão de leis de valor reforçado[462] e de regulamentos aos quais se reconhece um valor diferenciado[463]. Assim concebida – portanto, em termos amplos, enquanto critério erigido à função de resolver conflitos de normas, mediante a determinação da prevalência de uma sobre a outra em função de uma posição reforçada que lhe seja reconhecida pelo sistema jurídico-normativo –, a hierarquia manifesta-se em quatro dimensões essenciais, com contornos distintos em cada uma delas: dimensão formal; dimensão material; dimensão procedimental; e dimensão orgânica. A individualização de cada uma destas dimensões parte do critério selecionado pelo sistema para estabelecer uma regra de prevalência de uma das normas conflituantes.

— Numa *dimensão formal*, o critério traduz a atribuição de uma posição formalmente superior a um determinado tipo de normas que em relação a outras passam a beneficiar da faculdade revogatória, de resistência derrogatória e de estatuto de parametricidade. Trata-se de uma dimensão que tipicamente se manifesta ao nível das relações entre normas de escalões distintos, mas com escassa expressividade nas relações entre normas de um mesmo escalão. Quando colocado o enfoque nas relações estabelecidas entre normas integradas em diferentes escalões normativos, o critério hierárquico afirma-se em termos absolutos, traduzindo uma estrutura piramidal, na qual as normas colocadas num patamar inferior se encontram infraordenadas perante as que se encontrem num patamar superior. Fazendo-se assentar a unidade do sistema jurídico-normativo numa norma fundamental que servirá de elemento aglutinador de todas as normas que o integram, porquanto dela será extraída a respetiva validade, a referida norma sempre se colocará numa posição de supraordenação em relação a todas elas. Partindo deste pressuposto, de acordo com um critério de natureza formal, no qual se atenderá às diferentes formas normativas identificadas no nosso sistema jurídico, e avançando, em termos expositivos, do topo para a base, será possível descrever o sistema nos seguintes termos[464]: um primeiro escalão, composto pelas normas constitucionais; um segundo escalão composto

---

orçamento do estado, em que as primeiras constituem parâmetro aferidor da validade das segundas, mas apenas possuem capacidade derrogatória passiva, sem que beneficiem, contudo, de capacidade derrogatória ativa.

[462] Cfr. n.ºs 2 e 3 do artigo 112.º da CRP.

[463] Cfr. artigo 241.º da CRP.

[464] Tal posicionamento normativo constituirá o resultado de uma norma constitucional que – de modo expresso ou implícito – lhe atributa o referido estatuto de superioridade. Cfr. MORAIS, Carlos Blanco de, Curso de Direito Constitucional, Tomo I, cit., 260-261.

pelas normas legais; e um terceiro escalão, composto por normas regulamentares. A capacidade derrogatória ativa e passiva será plena no primeiro escalão; no segundo escalão, a capacidade derrogatória ativa e passiva será limitada às relações entre normas legais – cujos contornos serão variáveis, em função das específicas categorias legais em causa – e entre estas e as normas regulamentares; nas normas do terceiro escalão tais capacidades apenas poderão ser observadas nas relações entre normas regulamentares.

— Na sua *dimensão material*, o critério hierárquico obtém a sua operacionalidade ao nível do escalonamento de normas integradas num mesmo estrato hierárquico. Trata-se, então, de diferenciar normas que se encontram formalmente equiordenadas, quando uma constitua a base de emanação da outra, aspeto que conduzirá a que seja reconhecido à primeira um estatuto de superioridade sobre a segunda. A hierarquia entre as referidas normas resulta da estatuição de uma terceira norma, que determina que uma delas não poderá, sob pena de invalidade, dispor do seu conteúdo em sentido diverso do prescrito pela outra norma[465]. O estatuto hierárquico-material superior corresponde, assim, à atribuição a certas normas de natureza subordinante (normas-parâmetro) da virtualidade de vincular o conteúdo e/ou o *iter* de outras que com elas devam coexistir numa posição subordinada. Será, por exemplo, o caso da relação que se estabelece entre leis de bases e leis de enquadramento e os respetivos atos legislativos de desenvolvimento ou concretização; e das relações estabelecidas entre leis de autorização e os respetivos atos legislativos autorizados[466].

— Como tivemos oportunidade de assinalar, os diferentes escalões hierárquicos não são homogéneos, cada nível não é integrado por um único tipo de norma, mas por normas de diversos tipos, podendo a sua diferenciação assentar no procedimento a que se encontra sujeita a sua elaboração e aprovação. Trata-se aqui da *dimensão procedimental* do princípio hierárquico. Neste caso, recorre-se a uma técnica formal que exige que a

[465] Cfr. MORAIS, Carlos Blanco de, Curso de Direito Constitucional, Tomo I, cit., 262. O autor destaca que, ao contrário do que sucede com o seu desenvolvimento formal, a hierarquia material não se compagina, geometricamente, com a configuração de uma pirâmide. Exibirá, ao invés, uma geometria variável.

[466] No primeiro caso, a relação hierárquico-material estabelece-se em virtude de uma função paradigmática das normas superiores, as quais condensam orientações destinadas a servir de denominador comum às normas inferiores; no segundo, estabelece-se em virtude de uma função impulsionadora das normas superiores, as quais determinam a existência de normas inferiores às quais caberá densificar a sua disciplina. Quanto às referidas funções, e salientando a função subordinante exercida pelas normas materialmente superiores, visto constituírem parâmetros aferidores de validade das segundas, Cfr. MORAIS, Carlos Blanco de, Curso de Direito Constitucional, Tomo I, cit., 263. Há quem sustente a prevalência axiológica de determinadas normas constitucionais sobre outras, por aí decorrendo que certas regras ou princípios possam impor-se ou prevalecer sobre as demais, na medida em que constituam a expressão da "consciência jurídica geral" ou de uma síntese construtiva emergente do próprio ordenamento jurídico-positivo (cfr. OTERO, Paulo, Legalidade e Administração Pública, cit., 550). Na medida em que se assuma tal posicionamento, as normas em questão assumirão uma posição paramétrica em relação às demais normas constitucionais.

regulação de determinados núcleos de matérias tenha lugar com recurso a tipos normativos distintos, que se diferenciam entre si pelo distinto procedimento de elaboração e aprovação[467]. Ora, a atribuição de uma posição de superioridade hierárquica a determinadas normas do sistema jurídico-normativo poderá resultar do facto de se registar um reforço das exigências procedimentais estabelecidas para a sua emanação. Tais exigências – procedimento especial – constituirão um desvio ao procedimento que a Constituição estabelece ordinariamente para a produção das demais normas jurídicas – traduz uma exigência adicional[468]. Quando colocadas numa posição de superioridade segundo o critério procedimental, as normas passam a beneficiar de um estatuto que lhes permite revogar leis comuns, sem que o inverso possa suceder[469].

— Finalmente, o critério hierárquico pode ser operacionalizado numa *dimensão orgânica*, refletindo o posicionamento hierárquico existente entre os órgãos que emanaram as normas em conflito. Trata-se, aqui, de afirmar a posição de superioridade das normas provenientes de órgãos hierarquicamente superiores sobre aquelas que tenham sido emanadas pelos órgãos que se encontram subordinados àqueles[470]. Este não será, porém, um critério que assuma a mesma importância ao longo dos diferentes estratos hierárquico-normativos nos quais o sistema se desdobra. Na verdade, a ausência de uma hierarquia entre os órgãos aos quais a Constituição reconhece poder legiferante, prejudica a diferenciação do valor das diferentes normas partindo de uma suposta posição de superioridade hierárquica do órgão que as emanou, não restando senão sustentar a sua equiordenação[471]. Apesar disso, não deixará de se reconhecer a preponderância do critério

---

[467] Embora o autonomize, ao contrário da opção por nós assumida, de o fazer incluir no princípio hierárquico, SANTAMARIA PASTOR assinala que o critério do procedimento atua em duas frentes: (i) criação de blocos de matérias e imposição de regulação das mesmas por um tipo específico de normas – nuns casos trata-se da criação em termos positivos de conjuntos de matérias que deverão ser reguladas por certo tipo de normas e noutros da sua criação em termos negativos, quando se proíbe que determinados tipos de matérias regulem certas matérias; (ii) os diferentes tipos de normas diferenciam-se entre si por lhes corresponder um distinto procedimento de elaboração e aprovação (no entanto, nem toda a especialidade procedimental determinará um tipo diferenciado de normas). Cfr. PASTOR, Juan Alfonso Santamaria, *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, cit., 320-231.

[468] Cfr. MORAIS, Carlos Blanco de, Curso de Direito Constitucional, Tomo I, cit., 288. Será o caso de determinadas normas legais que resultam adstritas ao cumprimento de uma tramitação que é política e normativamente mais exigente do que a comum, em razão da maior dificuldade na sua obtenção, a qual reclama consensos políticos alargados, que tornarão mais complexa a criação, revogação e alteração das normas correspondentes, as quais terão vocação para uma maior durabilidade. Neste sentido, as leis orgânicas, para cuja aprovação é exigida uma maioria absoluta dos deputados efetivos, constituem o caso paradigmático de leis regidas pelo princípio do procedimento agravado.

[469] As especialidades relevantes no processo de produção e revelação de certos atos legislativos aumentou a sua resistência em face de outros, ainda que emitidos pelo mesmo órgão. Neste sentido, cfr. MORAIS, Carlos Blanco de, As leis reforçadas, cit., 234.

[470] Cfr. OTERO, Paulo, Legalidade e Administração Pública, cit., 550.

[471] Cfr. n.º 1 do artigo 111.º e n.º 1 do artigo 112.º da CRP. No sentido da equiordenação dos referidos órgãos e das respetivas normas, cfr. MORAIS, Carlos Blanco de, As leis reforçadas..., cit., 254.

ao nível regulamentar, uma vez que as normas regulamentares emanadas por um órgão hierarquicamente superior prevalecerão sobre as normas da mesma natureza emanadas por um outro órgão, que em relação a ele se encontre infraordenado.

(ii) O critério cronológico

O Direito vive numa relação de tensão permanente entre as exigências de estabilidade e de mutabilidade dos respetivos padrões de comportamento e regimes jurídicos. As normas jurídicas são produzidas e entram em vigor em certos momentos e será expectável que, quando iniciam a produção dos respetivos efeitos jurídicos, se revelem aptas a disciplinar as realidades sociais que determinaram a sua emanação. Essa aptidão não será, no entanto, ilimitada, porquanto as condições e exigências (sociais e políticas) que determinam a sua introdução no ordenamento jurídico podem alterar-se. E se a realidade alvo da sua disciplina é mutável, também o Direito não poderá deixar de o ser, sob pena de se tornar obsoleto e, por isso, incapaz de dar resposta às novas exigências que sucessiva e permanentemente lhe são colocadas. A introdução de normas novas no ordenamento jurídico constitui, por isso, uma exigência diretamente extraível da função do Direito enquanto sistema de regulação social[472]. Levanta-se, neste contexto, uma questão: uma vez que as mesmas ingressem no ordenamento, o que sucede com as normas antigas? A vigência simultânea de normas sucessivas com objetos sobrepostos e regimes incompatíveis entre si prejudicará a conformação comportamental dos sujeitos por elas visados, os quais, confrontados com a referida contradição, não serão capazes de identificar o padrão de comportamento ao qual deverão ajustar a sua conduta. Tratar-se-ia de uma quebra lógica que não poderia ser tolerada pelo ordenamento. O critério cronológico constitui um mecanismo tendente a resolver este problema. Respondendo à permanente necessidade de atualização dos regimes jurídicos[473], tal critério corporiza uma solução para conflitos normativos positivos provocados pela sucessão de normas jurídicas no tempo e reflete uma preferência aplicativa da norma mais recente perante a norma que lhe anteceda e conduzindo à sua revogação, modificação ou à suspensão da respetiva eficácia[474].

---

[472] Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 204.

[473] Cfr. TELLES, Miguel Galvão, Temporalidade jurídica e Constituição, cit., 33.

[474] Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 204; ROSS, Alf, *Sobre el Derecho y la Justicia*, cit., 166-167; PASTOR, Juan Alfonso Santamaria, *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, cit., 323; ROCHA, Joaquim Freitas da, Ordenamento, Constituição e Conflitos Normativos, cit., 302; MORAIS, Carlos Blanco de, As leis reforçadas, cit., 236; e OTERO, Paulo, Legalidade e Administração Pública, cit., 643.

Embora não mereça consagração constitucional expressa[475], o critério em análise, para além de poder ser deduzido de diversos limites e imperativos constitucionais, constitui uma exigência de caráter lógico imediatamente extraível da própria natureza da função normadora[476]. Traduzindo-se esta numa atividade "duradoura, intemporal e inovatória" de emanação, pelos órgãos autorizados, de padrões comportamentais e regimes jurídicos, por uma razão de coerência lógica, quando revelem a aptidão para incidir sobre as mesmas matérias, a emanação de padrões e regimes novos deverá determinar a substituição dos mais antigos para que apenas aqueles sejam acatados[477]. Presumir-se-á, assim, que o legislador não atua sem sentido e que as suas normas novas não deverão considerar-se inúteis[478]. Para além disso, o critério cronológico impõe-se nos quadros do Estado de Direito Democrático, do qual se extrai uma preferência pela vontade democrática mais recente. Estando os titulares dos órgãos aos quais se reconhece o poder normador sujeitos a mandatos de renovação e transitoriedade, exigir-se-á que os novos titulares que os ocupem possam tomar opções normativas distintas dos anteriores – entendimento distinto traduziria a limitação das gerações presentes e futuras pelas opções das gerações anteriores, cristalizando-se as soluções jurídicas e impedindo a consolidação de uma vontade democrática posterior[479].

O movimento de sucessão normativa pode dar origem a diferentes tipos de oposição temporal entre normas jurídicas: nuns casos, a introdução de uma norma jurídica no ordenamento é acompanhada de uma manifestação expressa de fazer cessar a vigência de uma outra mais antiga[480]; noutros, porém, o normador é silente a esse respeito, limitando-se a introduzir no ordenamento jurídico uma nova norma jurídica que reclama a si a responsabilidade pela disciplina dos substratos factológicos que até então eram disciplinados por outras normas[481]. Conforme as pretensões regulatórias assumidas pelas normas jurídicas novas, poderá registar-se um afastamento parcial ou

---

[475] Não deixa, no entanto, de receber tal consagração, ainda que de forma implícita, quando, desde logo, prevê o exercício da função legislativa e regulamentar (cfr., nomeadamente, artigos 112.º, al. c) do artigo 199.º, artigos 241.º, 227.º e 228.º da CRP); ou quando disciplina a sucessão de normas constitucionais (cfr. artigo 284.º a 289.º da CRP). Fora do texto constitucional, o n.º 1 do artigo 7.º do CC enuncia o critério cronológico como via de resolução do problema da sucessão das normas no tempo.

[476] Em sentido distinto, e sustentando que tal critério valerá na medida em que resulte positivado, cfr. TELLES, Miguel Galvão, Temporalidade jurídica e Constituição, cit., 36.

[477] Cfr. MORAIS, Carlos Blanco de, As leis reforçadas, cit., 239-240.

[478] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 302.

[479] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 302-303; MORAIS, Carlos Blanco de, As leis reforçadas, cit., 240.

[480] Nos casos em que a supressão da norma anterior não seja acompanhada da introdução de uma nova disciplina jurídica aplicável aos casos por ela abrangidos, poderá ser produzido um efeito relativamente a soluções normativas que tenham sido afastadas pela norma ora revogada.

[481] Não se exige que as normas posteriores disponham em sentido distinto face às normas que as precedem, bastando que a disciplina jurídica introduzida pelas primeiras se sobreponha, objetiva e subjetivamente, à disciplina jurídica das segundas.

total das normas que lhes antecedem[482]. No que especificamente respeita às condições da sua aplicação, o critério cronológico pressupõe: (*i*) uma sucessão temporal entre duas ou mais normas com âmbitos aplicativos sobrepostos; e (*ii*) a inaplicabilidade de um outro critério de composição de conflitos normativos[483]. Trata-se, portanto, de um critério de natureza supletiva, cuja aplicação cederá quando sejam operacionalizáveis os demais critérios de resolução de conflitos normativos[484]. Importa, em último lugar, salientar que os efeitos da aplicação do critério em análise estão reservados ao domínio da eficácia das normas jurídicas e não ao da sua validade[485]. Registando-se uma sucessão temporal de normas, e uma vez que se encontrem cumpridos os pressupostos aplicativos do referido critério, a norma nova determinará o afastamento da norma que lhe anteceda[486]. No entanto, ainda que divirjam no respetivo conteúdo, a norma posteriormente introduzida no ordenamento jurídico não constituirá um parâmetro aferidor da validade jurídica da norma que lhe anteceda, porquanto se trata de normas de idêntico valor e porque tal pressuporia um encontro temporal da respetiva vigência, o qual – como tivemos oportunidade de analisar – não se verifica.

(iii) O critério da especialidade

O critério da especialidade impõe-se enquanto via de resolução de conflitos normativos, determinando que entre duas normas jurídicas de densidade ou extensão distinta, que regulem de modo diferente uma mesma situação de fáctica, prevaleça a menos ampla (a norma especial) sobre a mais ampla (norma geral)[487]. A aplicação do critério impõe, portanto, uma específica operação de interpretação da matéria objeto de regulação pelas normas conflituantes, a fim apurar a relação de especialidade entre as mesmas[488].

As normas jurídicas são, por definição, prescrições jurídicas produzidas num plano geral e abstrato, apresentando-se, por isso, indeterminadas quanto aos destinatários e quanto às situações da vida abrangidas por elas. No entanto, a necessidade de adequação das normas assim produzidas às

---

[482] Cfr. MORAIS, Carlos Blanco de, As leis reforçadas, cit., 242; TELLES, Miguel Galvão, Temporalidade jurídica e Constituição, cit., 31; ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 301-302.

[483] Para superiores desenvolvimentos quanto a este aspeto, cfr. MORAIS, Carlos Blanco de, As leis reforçadas, cit., 241-234; ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 303-304; PASTOR, Juan Alfonso Santamaria, *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, cit., 323.

[484] Assim, por exemplo, se for introduzida no ordenamento jurídico com um âmbito aplicativo que se sobreponha ao de uma norma precedente colocada num escalão normativo hierarquicamente inferior, o afastamento da norma anterior será ditado pelo critério hierárquico e não pelo critério cronológico.

[485] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 304.

[486] "As normas jurídicas têm um âmbito ou um tempo de vigência, que é um fragmento temporal, um intervalo, entre um início e um fim (ainda quando o termo não se encontra determinado)". Cfr. TELLES, Miguel Galvão, Temporalidade jurídica e Constituição, cit., 31.

[487] Cfr. MORAIS, Carlos Blanco de, Curso de Direito Constitucional, Tomo I, cit., 257; BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 205; ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 305-306.

[488] Cfr. OTERO, Paulo, Legalidade e Administração Pública, cit., 643.

especificidades da realidade social poderá justificar o estabelecimento de níveis variáveis de generalidade e abstração. A abrangência material das normas jurídicas poderá, por isso, ser mais ou menos ampla, em função da variedade de padrões de comportamento a que, em abstrato, podem dar cobertura. Pode, assim, falar-se de "normas gerais", as quais estabelecem o regime jurídico regra para um determinado âmbito aplicativo, por referência a outras que, partindo desse âmbito de aplicação, se destacam enquanto "normas especiais", porquanto estabelecem regimes jurídicos destacáveis dentro dele, estabelecendo padrões comportamentais distintos daqueles que resultariam da aplicação da norma geral. A norma especial estabelece uma regulação desviante no contexto de uma disciplina jurídica mais abrangente: quando corresponde a adaptação do regime geral tendo por referência as especificidades associadas a um determinado conjunto de situações, sem que, no entanto, contradigam frontalmente o regime geral, falamos de normas especiais em sentido estrito; quando estabelecem um regime jurídico contrário àquele que consta da norma geral, falamos de normas excecionais[489]. Registando-se um conflito entre uma geral e uma norma (em relação a ela) especial, prevalecerá a segunda.

Tal como sucede relativamente ao critério cronológico, a especialidade, enquanto mecanismo de superação da conflitualidade normativa, não beneficia de consagração constitucional expressa. Apesar disso, o critério impõe-se: (*a*) enquanto exigência de caráter lógico; (*b*) e enquanto exigência decorrente de exigências de justiça material constitucionalmente impostas. Como salienta BLANCO DE MORAIS[490], "a coerência do sistema jurídico impõe que não se deixe espaço imediato para uma dupla valoração da mesma realidade, sendo dada prioridade à disciplina singular, já que a mesma atende às particularidades próprias da situação de facto por ela regulada". Ao mesmo tempo, a passagem de uma norma geral a uma norma especial justificar-se-á na necessidade de garantir tratamentos jurídicos diferenciados a situações jurídicas também elas distintas, em atenção às exigências fundamentais de justiça material[491]. A este respeito, NORBERTO BOBBIO[492] afirma estar em causa um processo natural de diferenciação das categorias e um descobrimento gradual, por parte do legislador, dessa diferenciação: uma vez descoberta a diferenciação, persistir na norma geral comportaria atribuir igual tratamento a pessoas que pertencem a categorias diversas, o que implicaria uma injustiça. Por esse motivo, sempre será possível extrair a aplicação do critério de diferentes imperativos materiais de

[489] Quanto à referida classificação, entre outros, cfr. MORAIS, Carlos Blanco de, As leis reforçadas, cit., 244; BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 206; ROSS, Alf, *Sobre el Derecho y la Justicia*, cit., 165-166.

[490] Cfr. MORAIS, Carlos Blanco de, Curso de Direito Constitucional, Tomo I, cit., 258.

[491] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 166.

[492] Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 206-207.

ordem constitucional. Compulsados os dados normativos infraconstitucionais, o critério da especialidade encontra-se enunciado no n.º 3 do artigo 7.º do CC, segundo o qual se determina que a lei especial sucessiva prevalece sobre a lei geral antecedente e sobre a lei geral sucessiva, salvo se, neste último caso, o inverso decorra de inequívoca intenção manifestada pelo legislador no sentido de conferir prevalência revogatória à regra posterior de caráter geral[493].

A introdução da norma especial no sistema não determina que a norma geral não continue a produzir os seus efeitos na parte não sobreposta. Não se verifica uma derrogação da norma geral. Trata-se de uma desaplicação parcial temporalmente delimitada à vigência da norma especial, em termos tais que se esta vier a ser removida do sistema, a primeira retoma a plenitude dos seus efeitos[494]. Uma vez que comportam uma sobreposição aplicativa face às normas gerais – comungando, em termos parciais, do seu campo aplicativo –, a inaplicabilidade das normas especiais determinará a recuperação da aplicação da norma geral.

A aplicabilidade do critério da especialidade, para além de exigir (positivamente) a verificação de uma relação generalidade/especialidade entre duas normas conflituantes, exige também (negativamente) a inaplicabilidade de outro critério que sobre ele deva prevalecer. Assim, prevalecendo a título relativo sobre o critério cronológico, a especialidade cederá, porém, no confronto com o critério hierárquico[495]. Trata-se de um critério de exclusiva aplicabilidade em conflitos normativos equiordenados.

3.4.5. O problema da inoperabilidade dos critérios de resolução de contradições normativas

A emergência de antinomias jurídicas no âmbito do sistema jurídico-normativo poderá ser resolvida mediante a aplicação dos critérios de resolução de contradições normativas que se acaba de analisar. Dificuldades se levantam, no entanto, quando a conjugação dos referidos critérios se revela inoperante, no sentido em que não seja capaz de dar uma resposta para algumas das antinomias jurídicas que se lhes coloquem. Regista-se, em tais casos, um problema de identificação da norma aplicável a um determinado caso, o qual – vigorando uma proibição de denegação de justiça – não

[493] Cfr. MORAIS, Carlos Blanco de, Curso de Direito Constitucional, Tomo I, cit., 259; OTERO, Paulo, Legalidade e Administração Pública, cit., 648.

[494] Cfr. MORAIS, Carlos Blanco de, Curso de Direito Constitucional, Tomo I, cit., 259-260.

[495] Cfr. MORAIS, Carlos Blanco de, Curso de Direito Constitucional, Tomo I, cit., 259-260; ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 307.

poderá ser deixado sem resposta. Fornecê-la constituirá uma tarefa colocada sob a responsabilidade do aplicador normativo[496].

A dificuldade assinalada poderá colocar-se numa de duas hipóteses distintas: casos em que dois ou mais critérios reclamam a sua aplicação, determinando soluções que se contradizem reciprocamente; casos em que nenhum dos critérios reclama a sua aplicação. Num e noutro caso existe um conflito entre as normas que fornecem os critérios de resolução de conflitos normativos – podendo-se, por isso, falar de conflitos de segundo grau –, sendo que no primeiro caso o conflito é positivo e no segundo é negativo.

A inoperabilidade dos critérios de resolução de contradições normativas poderá, como se assinalou, constituir uma decorrência de uma situação de conflitualidade positiva que entre os mesmos se levanta[497]. A via para a sua superação passará pelo estabelecimento de uma preferência aplicativa entre os critérios conflituantes[498]: (i) conflituando os critérios cronológico e da especialidade, o segundo prevalecerá, em princípio, sobre o primeiro, significando isto que: uma norma geral anterior será preterida por uma norma especial posterior, enquanto uma norma especial anterior não será afastada pela inclusão no sistema de uma norma geral posterior, salvo quando o normador o determine de forma inequívoca; (ii) conflituando os critérios cronológico e da hierarquia, o segundo prevalecerá sobre o primeiro, significando isto que: uma norma colocada numa posição de infraordenação em relação a outra será sempre preterida perante a que se encontre numa posição de supraordenação em relação a ela, independentemente de a preceder ou suceder; e (iii) conflituando os critérios da especialidade e da hierarquia – o segundo prevalecerá sobre o primeiro, significando isto que: uma norma colocada numa posição de infraordenação em relação a outra será sempre preterida perante a que se encontre numa posição de supraordenação em relação a ela, independentemente de em relação a ela se encontrar numa relação de generalidade ou especialidade[499].

Noutros casos, porém, a inoperabilidade dos critérios de resolução de contradições normativas resulta de um problema de conflito negativo entre os mesmos, registando-se uma insuficiência dos critérios de resolução das contradições normativas, que resulta do facto de nenhum deles reclamar

---

[496] Alertando para a insuficiência dos referidos critérios para dar resposta a todas os conflitos normativos que se lhes apresentem e assinalando o papel do aplicador normativo na superação dos mesmos, cfr. MACCORMICK, Neil, *Retórica y Estado de Derecho*, cit., 113. Ainda sobre tal insuficiência, cfr. CARACCIOLO, Ricardo Alberto, *Contradictions in the Legal System*, cit., 470-471.

[497] Cfr. OTERO, Paulo, Legalidade e Administração Pública, cit., 644; ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos..., cit., 348.

[498] Cfr. KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 90.

[499] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos..., cit., 349-355; MORAIS, Carlos Blanco de, As leis reforçadas..., cit. 235.

para si a resolução do conflito. Tal sucederá quando a contradição se produza entre normas contemporâneas – insuficiência do critério cronológico – que pertençam a um mesmo escalão hierárquico e estejam nele equiposicionadas – insuficiência do critério hierárquico – e em que ambas apresentem natureza especial ou geral – insuficiência do critério da especialidade[500]. Uma contradição deste tipo não encontrará resposta na aplicação dos critérios analisados. Em tais casos, a inexistência de critérios vinculantes que se revelem suscetíveis de dar resposta ao problema de determinação da norma aplicável coloca o aplicador normativo perante a necessidade de – socorrendo-se de todas as regras hermenêuticas adotadas ao longo de uma larga e consolidada tradição jurídica e sem limitar a sua aplicação a uma única regra – encontrar por si uma solução para o caso, tarefa que poderá envolver[501]: (i) a conservação de ambas as normas, caso em que o aplicador normativo, em alternativa à eliminação das normas conflituantes, procura eliminar a sua incompatibilidade, socorrendo-se, para o efeito, de uma modificação parcial do texto, através de uma interpretação corretiva[502]; (ii) uma interpretação ab-rogante, segundo a qual uma das normas conflituantes é eliminada – com efeitos limitados ao caso concreto – dando lugar à outra na composição do caso em presença; (iii) a eliminação de ambas as normas conflituantes. Trata-se, neste último caso de uma dupla ab-rogação, que terá lugar em situações que configurem uma contradição efetiva ou frontal entre as soluções normativas em presença, gerando-se uma "lacuna de colisão", que importará suprir mediante os mecanismos erigidos pelo sistema à função integradora[503]. Em todo o caso, não caberá ao aplicador normativo optar por uma das soluções assinaladas em função das respetivas preferências pessoais,

---

[500] Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 207-208; KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 91; OTERO, Paulo, Legalidade e Administração Pública, cit., 643.

[501] Quanto às alternativas em causa, cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 209-211; OTERO, Paulo, Legalidade e Administração Pública, cit., 644; ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos..., cit., 356-537.

[502] Trata-se aqui de demonstrar que não existe um verdadeiro problema de contradição entre normas, mas de uma mera contradição de interpretações. A contradição será, assim, meramente aparente, traduzindo o resultado de uma interpretação unilateral, incompleta ou errada de uma das normas ou de ambas. Promove-se, portanto, uma solução interpretação articulada e conciliadora entre as normas conflituantes, que imprime, a ambas ou a uma delas, um sentido distinto daquele que decorreria da sua consideração isolada.

[503] Por esse motivo, KARL ENGICSH assinala, neste ponto, um encontro entre os postulados da coerência (ausência de contradições) e da plenitude da ordem jurídica. Cfr. ENGICSH, Karl, Introdução ao pensamento jurídico, cit., 315. É particularmente interessante a análise de WHILELM CANARIS a respeito do problema das "lacunas de colisão" (como decorrência de um conflito de regras) e da sua fundamentação. Começa o autor por colocar em perspetiva a amplitude do recurso às regras da lógica no domínio jurídico, uma vez que – pelo menos na sua configuração habitual – estas assentam no binómio do certo ou errado – e não proposições de "dever ser", de acordo com a bitola do válido ou inválido. De todo o modo, ainda que se admita tal possibilidade, a conclusão pela "lacuna de colisão" no caso de uma contradição de regras não decorrerá da simples aplicação das regras da lógica, porque estas apenas exigiriam o afastamento de uma das normas em confronto, mas nunca de ambas. Em sentido significativamente distinto, o afastamento de ambas as normas será justificado pelo facto de se chegar à conclusão de que não existem critérios jurídicos capazes de determinar a opção por uma delas, de onde decorre que a mesma se traduz numa decisão de puro arbítrio. Assim, será a proibição do arbítrio (enquanto dimensão do princípio da igualdade) – associada à proibição de denegação de justiça, que exige que a questão não fique insolúvel – que conduzirá à aceitação do afastamento de ambas, surgindo a lacuna de colisão. Cfr. CANARIS, Claus Whilelm, Pensamento sistemático..., cit., 220-223.

antes se lhe exigido tal decisão seja formulada ao abrigo do "espírito do sistema"[504]. Esta possibilidade estará, em todo o caso, afastada no âmbito de certos segmentos normativos, nos quais serão observáveis limitações às faculdades de integração concedidas ao aplicador normativo, como, aliás, sucede no contexto do sistema fiscal.

3.5. A completude do sistema jurídico-normativo

Como tivemos já oportunidade de referir, o sistema jurídico-normativo deverá corresponder a um corpo de normas coerente e completo[505]. Enquanto que a exigência de coerência determina a ausência de contradições normativas; a exigência de completude pressupõe a inexistência de lacunas. Esta caraterística respeita à capacidade de o sistema jurídico-normativo dar resposta a qualquer caso cuja disciplina dele seja reclamada, com exclusivo recurso ao conjunto dos seus elementos[506]. Assumindo a integralidade do sistema, no sentido da inexistência de insuficiências regulatórias, coloca-se a questão de saber com que amplitude deverá ser concebida a exigência em análise: se em termos absolutos, negando em si mesmas as incompletudes sistemáticas; ou em termos relativos, identificando-as como patologias emergentes no âmbito do sistema que deverão ser objeto de suprimento.

3.5.1. O sentido da exigência de completude

A integralidade do sistema jurídico-normativo poderá ser concebida em termos absolutos, como um postulado. Fala-se, neste sentido, do "dogma da plenitude" por referência ao entendimento segundo o qual o sistema jurídico-normativo será completo, no sentido de que não comporte lacunas no seu âmbito, daqui decorrendo que, para qualquer caso cuja resolução lhe seja solicitada, o poder jurisdicional não deverá ir para além das normas positivadas porquanto estas lhe disponibilizarão uma solução normativa adequada[507]. A completude – no sentido de total ausência de lacunas – seria uma

---

[504] Cfr. KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 97-98. A este respeito, PAULO OTERO assinala que a resposta para a resolução dos conflitos entre critérios de resolução de conflitos normativos deverá ser procurada junto do princípio de justiça. Cfr. OTERO, Paulo, Legalidade e Administração Pública, cit., 644.

[505] Estas são exigências que se encontram intimamente relacionadas. Se exigência de coerência determina o afastamento de situações em que o sistema integra no seu âmbito a norma que permite (ou exige) determinado comportamento e a norma que o proíbe; por sua vez, a completude determina o afastamento de situações em que o sistema não integra no seu âmbito, nem a norma que permite (ou exige) determinado comportamento, nem a norma que o proíbe. Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 221-222.

[506] Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 221; KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 91.

[507] Sobre a questão, cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 224; MACCORMICK, Neil, *Retórica y Estado de Derecho*, cit., 110-111; ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 283; MORAIS, Carlos Blanco de, As Leis Reforçadas, cit., 168.

exigência necessária em sistemas jurídico-normativos nos quais o juiz esteja obrigado a julgar todas as controvérsias que se lhe apresentem – não podendo, sob nenhum pretexto, denegar Direito –, com base numa norma pertencente ao sistema – não lhe cabendo, em nenhum caso, o poder de criar Direito[508]. A regra que prevê que o juiz tem o dever de julgar todos os casos com base numa norma pertencente ao sistema não poderia ser exigida se não se pressupusesse que o mesmo tem regras para todos os casos.

Embora a sua origem remonte à tradição romana medieval, a consolidação do dogma da plenitude encontra-se intimamente relacionado com a emergência da conceção estadual do Direito e do fenómeno codificador que a ela se associou – para os quais contribuiu, de forma determinante, o suporte científico-jurídico fornecido pela "Escola da Exegese"[509]. Partindo-se do pressuposto de que a produção jurídica constituiria um monopólio do Estado, a afirmação da plenitude do Direito constituiria a via pela qual se excluiria a emergência de fontes jurídicas não estaduais. Os códigos constituiriam, neste contexto, o suporte dessa plenitude[510]. A compilação dos diversos contributos legislativos daria lugar à formação de um código composto por um corpo completo de normas jurídicas – porquanto isento de lacunas –, no qual o juiz encontraria a solução para qualquer caso que lhe coubesse decidir. A reação a este posicionamento foi fornecida pela corrente do pensamento designada por "Escola do Direito Livre", a qual procurou colocar em crise o dogma da plenitude do ordenamento jurídico estadual, mediante a afirmação do seu caráter lacunoso, cuja superação apenas poderia ter lugar através da intervenção criativa do poder jurisdicional, para além dos limites das regras previamente constituídas[511]. As insuficiências reveladas pela legislação compilada, como resultado, em geral, do seu envelhecimento, e em especial, dos desafios que lhe eram colocados pelo desenvolvimento social, económico e industrial, permitiram a esta corrente do pensamento sustentar a refutação do dogma da plenitude, oponho-lhe a inevitabilidade das lacunas e a necessidade de operar pala além do Direito estabelecido aquando do seu suprimento. Em resposta às objeções colocadas, a defesa ao dogma da plenitude foi procurada através de duas teorias fundamentais: (i) a teoria do espaço jurídico vazio; e (ii) a teoria da norma geral excludente[512]. A primeira das teorias assinaladas assenta no pressuposto de

---

[508] Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 223-224; ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 284.

[509] Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 225-226.

[510] Cfr. KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 91.

[511] Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 226-229.

[512] Para uma caraterização das referidas teorias, cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit. 230-234; KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 91; e ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 284-285.

que tudo o que não esteja regulado será juridicamente irrelevante, daqui decorrendo que uma determinada situação fática pertencerá ao domínio do Direito quando por ele for disciplinada e será dele excluída quando não o for. O âmbito de atuação humana pode, assim, ser dividido em dois círculos não sobrepostos: o espaço jurídico e o espaço jurídico vazio. Este entendimento permite negar a emergência de lacunas sistemáticas, porquanto: um caso regulado pelo Direito será juridicamente relevante; um caso não regulado pelo Direito será juridicamente irrelevante, pertencendo ao âmbito da livre expressão da atividade humana (o espaço jurídico vazio). Por sua vez, a segunda teoria assinalada (norma geral excludente) traduz a afirmação de que qualquer norma jurídica será sempre acompanhada, de modo implícito, por uma outra, de natureza geral e excludente, que afasta da sua regulamentação tudo o que não seja por ela previsto, submetendo-o a uma disciplina jurídica antitética. Todos os comportamentos não compreendidos por uma norma particular serão regulados por uma norma geral exclusiva: uma regra que exclui (exclusividade) todos os comportamentos (generalidade) que não forem abrangidos pelo seu âmbito aplicativo. Tudo o que não for regulado pela norma será, por isso, juridicamente permitido. Assim sendo: o Direito não falta e não existem lacunas.

As teorias avançadas com o propósito de sustentar a completude absoluta do sistema – isto é, a inexistência de lacunas – não se encontram isentas de dificuldades operativas e revelam-se incapazes de lograr o objetivo a que se propõem: o de negar, pura e simplesmente, a existência de lacunas. Vejamos porquê. Embora o domínio dos factos juridicamente relevantes assente em qualificações binómicas de caráter excludente – previsto e não previsto; lícito e ilícito; válido e inválido –, a teoria do espaço vazio encerra uma contradição lógica ao admitir a possibilidade de certa realidade ser subtraída à sua inserção numa das classificações antitéticas, traduzindo-se na afirmação do caráter não jurídico dos factos não previstos, ilícitos ou inválidos[513]. Ao mesmo tempo, o facto de qualificar como juridicamente irrelevante o que não for proibido determina a anulação de uma das modalidades das prescrições jurídicas: a permissão[514]. Por sua vez, no que respeita à teoria da norma geral excludente, parece a mesma ignorar que o sistema não será exclusivamente composto por normas gerais inclusivas e as respetivas normas gerais de carater excludente. Para além destas, existem normas de caráter geral e inclusivo, como será o caso da norma que determina a aplicação da analogia como forma de integração normativa. Assim, perante uma lacuna: aplicando a norma geral exclusiva, o caso omisso é resolvido de modo oposto ao regulado; aplicando a norma geral inclusiva, o caso omisso é resolvido de modo idêntico ao regulado. São opostos os respetivos resultados

[513] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 285.

[514] Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 231; KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 91.

aplicativos, dependendo a escolha de uma e de outra do julgamento sobre a similitude do caso. A existência de duas soluções abstratamente admissíveis e o facto de caber ao aplicador normativo a seleção daquela que deverá prevalecer, em função do juízo que faça quanto à similitude do caso, evidencia a existência de uma lacuna que deverá ser objeto de suprimento[515].

As dificuldades associadas à manutenção do dogma da completude, face à evidência manifestada pelo problema (existência) das lacunas no âmbito dos sistemas jurídico-normativos, impõem uma maior moderação na compreensão da exigência de integralidade dos sistemas jurídico-normativos. Como salienta WHILHELM CANARIS[516], as lacunas são inevitáveis, pelo que "a formação de um sistema completo numa determinada ordem jurídica permanece sempre um objetivo não totalmente alcançado". A emergência daquelas no âmbito de um dado agregado normativo não significará, por si só, que lhe deva ser negada a qualificação de sistema. A completude passa a ser concebida em termos relativos (tendenciais)[517]. Deixa de corresponder a um postulado de absoluta ausência de lacunas e dá lugar ao entendimento destas como patologias (efetivas) dos sistemas jurídico-normativos que, como tal, deverão ser objeto de sanação. Reconhece-se a existência de lacunas e afirma-se a necessidade de o sistema se dotar de mecanismos e soluções jurídicas aptas ao seu suprimento[518]. Neste sentido, KARL ENGISCH[519] sustenta que, embora deva ser afastada quando concebida em termos absolutos, a exigência de plenitude deverá, ainda assim, ser mantida como uma ideia orientadora, que nos exige que, segundo as nossas forças, colmatemos as lacunas do Direito positivo através de ideias jurídicas. Um sistema será completo quando, em relação a qualquer caso que se lhe apresente, exista uma norma no seu âmbito que forneça a respetiva disciplina, imediatamente ou mediatamente, através de um processo de integração – neste pressuposto, e no limite, não existiriam casos irresolvíveis com uma norma do sistema[520]. Ainda que não seja assuma originariamente completo, o sistema será autossuficiente, na medida em que tenha a potencialidade de gerar no seu âmbito – no limite, como veremos, com recurso ao "espírito do sistema" – uma solução para todos os casos omissos[521].

---

[515] Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 235-238. ERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 92.

[516] Cfr. CANARIS, Claus Whilhelm, Pensamento Sistemático..., cit., 199-200.

[517] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 287.

[518] Cfr. MORAIS, Carlos Blanco de, As Leis Reforçadas, cit., 168.

[519] CFR. ENGISCH, Karl, Introdução ao pensamento jurídico, cit., 309.

[520] A solução encontrada pelo aplicador normativo, longe de corresponder a uma criação livre, traduzirá o seu esforço para a encontrar inscrita entre as linhas do sistema. Cfr. KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 93.

[521] Cfr. OTERO, Paulo, Legalidade e Administração Pública, cit., 214.

3.5.2. Delimitação de um conceito adequado de lacuna

Uma vez que a exigência de plenitude pressupõe a ausência de lacunas normativas, coloca-se a questão de saber em que consiste, afinal, uma lacuna. KARL ENGISCH[522] faz corresponder a noção de lacuna a uma deficiência do Direito positivo, apreensível como uma falta ou falha de conteúdo de regulamentação jurídica para determinada situação de facto em que é de esperar essa regulamentação e em que tais falhas postulam e admitem a sua remoção através de uma decisão judicial jurídico-integradora. A noção proposta é constituída por três exigências cumulativas: (i) uma ausência de regulamentação jurídica para certa situação de facto; (ii) a existência de uma pretensão regulatória; e (iii) que o seu suprimento deva ter lugar no contexto da integração jurídica. Traduzindo a via pela qual deverá a mesma – enquanto situação patológica – ser superada, consideramos ser de afastar a terceira exigência da sua concetualização[523]. Em consequência, *concebemos o conceito de lacuna jurídica a uma carência de disciplina jurídica de um comportamento em relação ao qual se regista uma pretensão regulatória*. Por um lado, exige-se uma omissão regulatória, uma disfunção do sistema que não lhe permite levar a efeito a sua função disciplinadora[524]. Trata-se de situações em que o sistema não fornece a permissão (ou exigência), nem a proibição de determinado comportamento[525]. Não se concluirá, porém, no sentido da existência de uma lacuna quando o sistema forneça uma disciplina normativa para dada situação, ainda que a mesma reclame uma interpretação extensiva, visto que o sistema, ainda que em termos deficitários, dá resposta à pretensão regulatória, dispensando-se, assim, um processo integrador[526]. Por outro lado, exige-se o incumprimento de uma intenção de regulamentação. Apenas se pode falar de lacuna quando o sistema aspira a uma regulamentação do caso para o qual se regista a insuficiência assinalada. Esta "aspiração à regulação" deverá resultar – de modo implícito ou explícito – dos dados normativos presentes no sistema. O apuramento desta segunda componente sempre pressuporá a análise entre aquilo que o "sistema é" e aquilo que o sistema "deveria ser". Apenas o sistema poderá dar resposta, através dos seus elementos, à questão de saber se, para determinada realidade, existe ou não uma pretensão regulatória. E se essa regulação não existe, então será possível identificar uma diferença entre o sistema, tal como se encontra

[522] CFR. ENGISCH, Karl, Introdução ao pensamento jurídico, cit., 279.

[523] Não obstante se reconhecer o conforto que se associa à sua convocação, desde logo, quando considerada a dificuldade de – em muitos casos – promover a destrinça entre as situações a resolver pela via da interpretação extensiva e aquelas que se encontram submetidas à integração.

[524] Cfr. MORAIS, Carlos Blanco de, As Leis Reforçadas, cit., 168.

[525] Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 221.

[526] Cfr. ENGISCH, Karl, Introdução ao pensamento jurídico, cit., 277-278; KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 92-93. Em consequência, o sistema será lacunoso quando o suprimento da patologia normativa identificada no seu âmbito deva ocorrer no contexto da integração jurídica. CFR. ENGISCH, Karl, Introdução ao pensamento jurídico, cit., 280.

concretizado, e o sistema tal como ele próprio se idealiza. Do conceito resultam, por isso, excluídos os comportamentos que devam ser integrados em espaços não jurídicos, isto é, que constituam comportamentos normativamente irrelevantes, os quais representam uma não ligação consciente e deliberada de consequências jurídicas a determinados substratos factológicos[527]. A existência da lacuna pressupõe, assim, a relevância jurídica do comportamento que não encontra disciplina jurídica no âmbito do sistema.

3.5.3. As diferentes tipologias de lacunas

No âmbito de uma categoria geral formada pelas hipóteses abstratamente reconduzíveis ao conceito de lacuna jurídica – tal como enunciado no apartado precedente –, será possível estabelecer uma diferenciação por subcategorias, nas quais ingressarão lacunas jurídicas que comungam de determinados traços caraterizadores. Trata-se de estabelecer uma diferenciação tipológica do universo de lacunas jurídicas, como forma de melhor compreender a realidade objeto de análise, sem que tal signifique, porém, que tais qualificações que se excluam reciprocamente, podendo, conforme o critério qualificante de que se parta, a mesma lacuna merecer qualificações diferentes, enquadrando-se em mais do que uma das categorias que se passarão a enunciar.

Em sentido próprio (ou real) quando corresponda a uma carência de disciplina jurídica identificada por referência a uma pretensão regulatória extraída do sistema jurídico-normativo existente; ou em sentido impróprio (ou ideal) quando corresponda a uma carência de disciplina jurídica identificada por referência a uma pretensão regulatória que não é extraída do sistema jurídico-normativo existente[528]. Trata-se, no primeiro caso, de uma lacuna do Direito constituído, a qual se apresenta quando se presume que o intérprete deve decidir de acordo com uma dada norma do sistema e esta não existe; no segundo caso, está em causa uma comparação entre o sistema efetivo com um sistema hipotético ou ideal. Quando se fala na exigência de completude do sistema tem-se

[527] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 288; e MORAIS, Carlos Blanco de, As Leis Reforçadas, cit., 168. O todo jurídico estende-se sobre um determinado domínio. Ao lado deste existem outros, que não são regidos nem afetados pelo Direito (como será o caso dos domínios do pensamento puro, da crença ou das relações de sociabilidade). Estes domínios caem num espaço extrajurídico. Não significa isto que consubstanciem lacunas, antes constituindo uma realidade subtraída ao Direito positivo. Cfr. ENGISCH, Karl, Introdução ao pensamento jurídico, cit., 278-279.

[528] Sem prejuízo das diferentes terminologias adotadas, quanto à referida distinção, cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 238-241; ENGISCH, Karl, Introdução ao pensamento jurídico, cit., 281; e KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 91.

essencialmente por referência as lacunas em sentido próprio[529]. As segundas serão importantes, mas num contexto diferenciado, o da "política legislativa".

Partindo de um critério temporal, será possível qualificar as lacunas jurídicas em atenção ao momento em que emergem no sistema jurídico-normativo[530], passando a distinguir-se as lacunas originárias (que são contemporâneas ao momento da emanação da normação, manifestando-se desde a sua génese) das lacunas supervenientes (que se manifestam no sistema jurídico-normativo num momento posterior ao da emanação da normação, como resultado de uma circunstância produzida subsequente). Tais circunstâncias tanto poderão corresponder a uma modificação da realidade objeto de normação[531], como a uma alteração normativa que dê origem a uma carência regulatória subsequente[532].

Assumindo um critério subjetivo, será possível qualificar as lacunas por referência à sua imputabilidade ao autor das normas, emergindo uma distinção entre *lacunas subjetivas*, que se manifestam no sistema jurídico-normativo com resultando de uma conduta imputável ao normador; e *lacunas objetivas*, as quais independem de motivo imputável ao legislador, porquanto a sua manifestação resulta de fatores exógenos que determinam a obsolescência do agregado normativo (tais como o desenvolvimento social, económico, tecnológico, etc.)[533]. Por sua vez, no contexto das lacunas subjetivas será possível proceder a uma subclassificação, distinguindo as *lacunas involuntárias*, as quais não procedem de uma conduta voluntária do normador (como resultado da sua inadvertência ou de fatores conjunturais que prejudiquem ou impeçam a consideração do caso omisso); das *lacunas voluntárias*, as quais têm origem numa conduta intencional do normador, o qual, propositadamente, deixa uma questão jurídica em aberto, colocando sob responsabilidade do aplicador a identificação da solução normativa aplicável[534].

---

[529] Integram a categoria das lacunas em sentido próprio aquelas que resultam de um juízo comparativo entre a concretização normativa e as exigências estabelecidas pelo sistema para essa mesma concretização. Trata-se aqui de carências ou insuficiências identificadas em determinados segmentos do sistema jurídico-normativo quando sejam consideradas as exigências regulatórias estabelecidas pelo próprio sistema, colocando-se o problema de saber se ordenamento legislativo é completo ou incompleto, considerado como parte de um todo, e comparado com o todo, ou seja, com o ordenamento jurídico. Ainda que em tais situações seja possível falar em lacunas ideológicas – uma vez que resultam de uma comparação entre aquilo que as normas determinam e aquilo que deveriam determinar para que se adequassem de forma perfeita ao "espírito do sistema" -, a verdade é que, mesmo nestes casos, a pretensão regulatória é extraída por referência ao sistema vigente. Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 238-240.

[530] Sem prejuízo das distintas designações utilizadas, quando à classificação em causa, cfr. ENGISCH, Karl, Introdução ao pensamento jurídico, cit., 287; ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 290.

[531] Potenciada, por exemplo, por uma evolução social ou tecnológica.

[532] Como será o caso da revogação de normas que deem cumprimento a uma imposição regulatória estabelecida em norma de valor superior, sem que sejam substituídas por outras que cumpram a mesma função.

[533] Quanto à classificação em questão, cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 241.

[534] Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 241; e ENGISCH, Karl, Introdução ao pensamento jurídico, cit., 280.

Considerando um critério de visibilidade, por referência ao modo como se evidenciam no sistema jurídico-normativo, será possível promover uma distinção entre *lacunas patentes* e *lacunas latentes*. As primeiras evidenciam-se de forma imediata como uma carência regulatória no âmbito do sistema, porquanto se identifica um comportamento em relação ao qual existe uma pretensão regulatória sem que o sistema forneça um específico padrão de comportamento que o discipline. Por sua vez, as lacunas latentes evidenciam-se de modo mediato, tendo origem no caráter excessivamente abrangente de uma dada solução normativa. Em tais situações, não existe, aparentemente, uma carência normativa, uma vez que existe uma norma. A lacuna emergirá da necessidade de restringir o campo aplicativo da norma existente, de modo a excluir a sua aplicação a determinado caso ou núcleo de casos[535]. Uma vez concluída tal operação, os casos excluídos da norma em questão configurarão lacunas normativas[536].

A lacuna é um conceito eminentemente relacional, reflete sempre uma inadequação em relação a uma situação alternativa que se considera adequada – no essencial, a identificação de uma pretensão regulatória não satisfeita. Assim, tomando por referência o modo como se deixa identificar a pretensão regulatória que subjaz à carência normativa na qual a lacuna se materializa, será possível distinguir: *lacunas de primeiro grau*, as quais se evidenciam mediante a confrontação de uma dada realidade factual com o sistema jurídico-normativo, por aí se constatando que, apesar da sua relevância jurídica (isto é, da existência de uma pretensão regulatória), naquele não será possível identificar, em termos imediatos, uma norma jurídica capaz de lhe dar resposta, impondo-se, assim, o recurso aos mecanismos de integração para obter a sua superação; e *lacunas de segundo grau*, as quais se evidenciam mediante a confrontação de uma imposição normativa estabelecida pelo sistema jurídico-normativo num nível superior e a concretização normativa dessa imposição a um nível inferior, por aí se identificando um espaço lacunoso em virtude do não cumprimento, por parte de um órgão de grau inferior, de um mandato impositivo ditado por um órgão de grau superior (por exemplo, o incumprimento pelo poder legislativo de um mantado de natureza constitucional; ou o incumprimento pelo poder regulamentar de um mandato de natureza legislativa). As primeiras evidenciam-se imediatamente a partir de uma confrontação de dados factuais com dados normativos; as segundas evidenciam-se imediatamente a partir de uma confrontação de dados normativos. Nestas existe uma

[535] Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 241-242.

[536] Não será assim, no entanto, quando a norma em questão se encontre numa relação de especialidade face a uma outra, desde que, após a restrição, a segunda passe a abranger as hipóteses que se incluíam na previsão da primeira.

imposição – tendencialmente – estabelecida entre diferentes níveis órgãos com poderes de criação normativa, no sentido da produção de um regime regulador de um determinado núcleo material[537].

Finalmente, merece aqui referência um outro tipo de lacuna que tivemos já oportunidade de analisar[538]. Trata-se das designadas "lacunas de conflito", as quais emergem na sequência de um conflito normativo para o qual os critérios fornecidos pelo sistema para a sua superação se revelam insuficientes. Quando tal suceda, e perante a impossibilidade de determinar a norma prevalecente, o aplicador normativo promoverá (casuisticamente) a supressão de ambas as normas, dando origem a uma lacuna jurídica, cuja integração lhe será exigida[539].

3.5.4. O suprimento das lacunas

A relativização da exigência de completude do sistema permitiu evidenciar que as lacunas existem e constituem uma inevitabilidade no contexto dos sistemas jurídicos, importando apreendê-las como patologias para as quais o sistema deverá revelar-se capaz de oferecer uma resposta, mediante a consagração de mecanismos e soluções jurídicas aptas ao seu suprimento. Embora esta afirmação tenha por referência o Direito constituído e a necessidade de fornecer ao aplicador normativo os instrumentos adequados para que, uma vez confrontado com uma lacuna jurídica, possa promover o seu suprimento, oferecendo ao caso omisso uma resposta produzida no âmbito do sistema, nada obstará a que o criador normativo resolva, por si mesmo, o vazio normativo identificado, mediante a produção de uma norma jurídica que lhe dê resposta[540]. Não serão, aliás, raras as vezes em que, após uma intervenção integradora do aplicador normativo num dado sentido, o criador normativo introduz no sistema uma norma jurídica que pretende dar resposta à lacuna jurídica identificada: umas vezes, reforçando a solução obtida pelo aplicador normativo; outras, contrariando-a. Mais, situações existem

---

[537] Neste contexto, NORBERTO BOBBIO assinala que em certos casos o normador emana disposições normativas se podem designar por diretivas, as quais se caraterizam por traçarem as linhas gerais das ações a cumprir (determinação dos fins), deixando à determinação dos destinatários das normas a sua execução ou aplicação (determinação dos meios). Seria o caso de muitas normas constitucionais que constituem verdadeiras diretivas para o legislador ordinário que as deve aplicar. Quanto a tais situações, considera o autor que as mesmas não constituirão verdadeiras lacunas, uma vez que o criador normativo não ignorava a sua natureza lacunosa, sendo, aliás, seu propósito, o estabelecimento de uma diretiva que deveria ser integrada sucessivamente por órgãos mais adaptados a esse fim. Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 241. Tendemos a discordar do autor. Por um lado, em tais situações, não só será possível identificar uma pretensão regulatória, como a mesma se evidencia de modo especial, uma vez que resulta explicitada num enunciado normativo. Por outro lado, será possível identificar uma carência regulatória decorrente da inação dos órgãos responsáveis pela produção da regulamentação integradora exigida. Encontram-se, assim, reunidos os pressupostos da qualificação de tais hipóteses como lacunas normativas.

[538] Referimo-nos a elas no Ponto 3.4.5. da Parte I, a propósito dos casos de inoperância ou insuficiência dos critérios de resolução de contradições normativas.

[539] Quanto ao conceito, cfr. CANARIS, Claus Wilhelm, Pensamento sistemático..., cit., 218.

[540] Não poderia ser de outra forma, considerando as vinculações sistemáticas impendentes sobre a tarefa de produção normativa, conforme analisado no Ponto 3.4.2.2.1.

em que o suprimento das lacunas normativas não constituirá tarefa ao alcance do aplicador normativo através dos seus poderes de integração, antes se exigindo uma intervenção do órgão com competência normadora, para que a mesma resulte superada[541].

A promoção da completude do sistema constitui, face ao exposto, uma tarefa desenvolvida a duas mãos, tanto impendendo sobre o aplicador, como sobre o criador normativo. Não obstante, a (tendencial) completude do sistema, enquanto caraterística que traduz a sua capacidade para produzir no seu âmbito a resposta normativa para qualquer situação cuja disciplina jurídica seja reclamada, deverá ser exclusivamente analisada à luz do Direito constituído e por referência à existência (ou não) de instrumentos que permitam ao aplicador normativo encontrar uma solução integradora para o caso omisso. Limitaremos, por isso, a nossa análise a esta última dimensão.

Constatando a existência de um determinado âmbito juridicamente relevante carecedor de disciplina jurídica, o aplicador normativo deverá encontrar no sistema jurídico mecanismos que lhe permitam superar o problema identificado e, assim, encontrar uma norma capaz de disciplinar o caso com o qual é confrontado. Será esta, como vimos, a consequência de concebermos o sistema jurídico-normativo como tendencialmente completo: a lacuna é uma patologia e deverá ser suprida de acordo com os mecanismos erigidos para o efeito pelo próprio sistema. Ora, o preenchimento das lacunas traduz-se numa tarefa de integração e encontra-se ao encargo do aplicador normativo. Salienta NORBERTO BOBBIO[542] que a tarefa integradora poderá, em abstrato, ser desenvolvida em dois planos distintos: (i) num plano de "auto-integração" ou (ii) num plano de "hétero-integração". Na primeira hipótese, a tarefa integradora é desenvolvida com exclusivo apelo aos recursos normativos pertencentes ao sistema, através da fonte dominante ou com um mínimo recurso a fontes dela distintas. Na segunda hipótese, a tarefa integradora é desenvolvida através de recursos normativos exteriores ao sistema, através do reenvio para soluções normativas obtidas junto de outros sistemas jurídico-normativos ou com um intensivo recurso a fontes de produção normativa distintas da fonte dominante[543]. A escolha de um dos métodos de integração assinalados, ou por ambos, constitui uma opção que deverá ser concretamente tomada no âmbito de cada sistema jurídico-normativo, pelo que o

[541] Pense-se, a título de exemplo, na hipótese de uma determinada norma de valor constitucional impor a existência de um imposto sem que o mesmo se encontre consagrado a nível infraconstitucional. Não deixará o exemplo apresentado de constituir uma lacuna: existe simultaneamente uma pretensão regulatória (expressa numa norma da constituição) e uma carência regulatória (por ausência de norma legal que lhe dê resposta). No entanto, neste caso, o suprimento da lacuna identificada não se encontra ao alcance do intérprete, considerando as limitações impostas ao aplicador normativo no que respeita à integração das normas jurídico-fiscais.

[542] Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 242.

[543] Embora constitua uma hipótese teoricamente admissível, será pouco comum a opção de subordinar a tarefa integradora à aplicação de recursos normativos provenientes de sistemas jurídico-normativos – passados ou atuais – distintos daquele no qual a lacuna é identificada. Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 346.

aplicador normativo sempre se encontrará (aquando do desenvolvimento da tarefa integradora) condicionado pelos instrumentos de integração de lacunas que o normador colocar à sua disposição. Reportando-se o objeto da presente investigação ao sistema jurídico-normativo português atual, limitaremos a nossa análise aos mecanismos que o mesmo disponibiliza ao aplicador normativo aquando do desenvolvimento da tarefa integradora.

Partindo dos dados normativos colhidos junto do sistema jurídico-normativo português será possível concluir que a integração das lacunas que no seu âmbito sejam identificadas deverá limitar-se aos recursos normativos por ele próprio fornecidos. Tal opção será extraída do artigo 10.º do CC. O referido artigo – cuja fundamentalidade conteudística e transversalidade operativa[544] permite, apesar da sua inserção sistemática, sustentar a respetiva dignidade constitucional[545] –, reconhece duas modalidades de integração, às quais poderá o aplicador normativo recorrer – segundo um juízo de subsidiariedade – quando for confrontado como uma omissão normativa. Analisemos, ainda que sinteticamente, cada uma destas possibilidades.

Num primeiro momento, e a título principal, deverá o aplicador normativo socorrer-se das normas aplicáveis aos casos análogos, o que pressupõe que o caso omisso e o caso comunguem de "razões justificativas" comuns[546]. Trata-se aqui da via de integração de lacunas comumente designada por *analogia legis*. O suprimento da lacuna será, nestes casos, operado através de um processo de apropriação da disciplina jurídica concedida a um determinado caso como via de superação das carências regulatórias registadas em relação a um outro. O recurso a esta via de integração de lacunas evidencia uma forte tendência de expansão lógica do sistema[547]. O juízo analógico assenta num pressuposto basilar e transversal ao mundo jurídico: que se deve conceder tratamento igual aos casos semelhantes. Este juízo passará, em grande medida, pela demonstração de que o substrato motivante que conduziu o normador a estabelecer a disciplina para o caso regulamentado também se verifica relativamente ao caso por disciplinar[548]. Assentará no apuramento de "um nexo necessário de partilha de propriedades relevantes"[549], o que justificará uma idêntica valoração entre as situações consideradas. Não bastará o juízo de semelhança entre um e outro caso, mais se exigindo uma análise

[544] Cfr. ASCENSÃO, José Oliveira de, O Direito – Introdução e Teoria Geral: Uma perspetiva Luso-brasileira, 7.ª Edição, Almedina, Coimbra, 1994, 419-420.

[545] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 346.

[546] Cfr. n.ºs 1 e 2 do artigo 10.º do CC.

[547] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 340.

[548] Compreender-se-á, neste sentido, que a integração analógica apresente superiores níveis de operacionalidade dentro de um mesmo segmento normativo e, em particular, dentro de um mesmo código ou diploma normativo. Tal não significará, no entanto, que se encontre arredada a possibilidade de operar a integração de lacunas recorrendo a normas pertencentes a diferentes segmentos normativos, desde que o juízo de semelhança exigido se possa considerar verificado. Neste sentido, Cfr. ENGISCH, Karl, Introdução ao pensamento jurídico, cit., 293-296.

[549] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 340.

da adequabilidade da aplicação ao caso omisso da disciplina concedida ao caso regulado[550]. É neste sentido que o legislador se refere às comuns "razões justificativas". Diferentemente do que sucede com os juízos dedutivo – no qual se passa do geral para o particular – e indutivo – no qual se passa do particular para o geral –, o juízo analógico corresponde a um procedimento de passagem do particular para o particular, juízo esse que é suportado numa similitude dos casos. O juízo de assimilação aqui presente pressupõe que, sob o ponto de vista material, ambas as hipóteses são identicamente valoradas[551]. Isto não significa que se exija, simplesmente, uma identidade valorativa. O que se passa é que elas concordam em alguns aspetos e não em outros. Trata-se de um juízo que envolve uma dupla constatação: positiva, no sentido de que a semelhança existe; negativa, no sentido de que as diferenças existentes não são de tal ordem que impeçam uma idêntica valoração[552]. Como decorre do pensamento de KARL ENGICSH[553], a analogia é lícita enquanto se verificar a semelhança entre o caso regulado e o não regulado, encontrando os seus limites na diferença essencial dos casos, fronteira a partir da qual surge, em certos casos, o chamado argumento a contrario – isto é, o argumento que parte da diversidade dos pressupostos para a diversidade das consequências jurídicas. A integração com recurso ao caso análogo pressupõe, assim, dois juízos fundamentais: um juízo de semelhança entre os casos considerados análogos; um juízo de adequabilidade da aplicação da disciplina do caso regulado ao caso não regulado.

A presença do comando normativo que determina a integração das lacunas a partir da disciplina dos casos que lhe são análogos faz emergir no sistema uma norma geral inclusiva, estabelecendo-se, assim, no seu âmbito, conforme explica NORBERTO BOBBIO, três planos normativos: (i) o plano da norma especial inclusiva, que disciplina determinado núcleo material e estabelece a respetiva qualificação jurídica; (ii) o plano da norma geral excludente, que determina o afastamento da qualificação jurídica prevista pela norma especial inclusiva aos casos por ela não abrangidos; (iii) e o plano da norma geral inclusiva, que determina a aplicação da qualificação jurídica estabelecida pela norma especial inclusiva aos casos que, não sendo por ela abrangidos, lhe sejam análogos. Ora, este terceiro plano – que corresponde à integração analógica – dependerá de uma autorização normativa produzida no âmbito do sistema jurídico-normativo. Acresce, ainda, que esta autorização poderá não assumir – e geralmente não assume – contornos de transversalidade. Significa

[550] CFR. ENGISCH, Karl, Introdução ao pensamento jurídico, cit., 293.

[551] Assim sendo, compreende-se os limites apostos à possibilidade de extensão analógica dos preceitos excecionais: se uma disposição é ditada num caso excecional ou para um grupo de casos, não pode ser analogicamente aplicada a casos nos quais se não verifique tal situação excecional. Cfr. ENGISCH, Karl, Introdução ao pensamento jurídico, cit., 296.

[552] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 340.

[553] CFR. ENGISCH, Karl, Introdução ao pensamento jurídico, cit., 280.

isto que nem todos os segmentos normativos de um dado sistema jurídico normativo se encontrarão submetidos à aplicação de uma regra de integração analógica. Na verdade, o âmbito aplicativo da referida norma – que autoriza a integração analógica – tende a ser negativamente recortado, de modo a dele ver excluídos – por razões de segurança jurídica – os segmentos normativos caraterizados pela respetiva natureza restritiva, como será o caso do Direito sancionatório (penal e contraordenacional) e do Direito tributário[554].

A título subsidiário, portanto, quando não seja possível aproveitar a regulação conferida a caso análogo, deverá o aplicador normativo integrar a lacuna socorrendo-se da norma que criaria caso "houvesse de legislar dentro do espírito do sistema"[555]. Trata-se aqui da convocação de uma das vias tradicionalmente apontadas como método de integração de lacunas: o recurso aos Princípios gerais de Direito, também designado por *analogia iuris*[556]. De modo diferente do que sucede com a *analogia legis* – na qual se parte de um preceito normativo e se promove a sua aplicação em casos semelhante –, na *analogia iuris* o aplicador partirá do conjunto dos dados normativos fornecidos pelo sistema para deles extrair, através de um método indutivo[557], princípios que lhe são comuns[558]. Estes princípios evidenciam o "espírito do sistema" e será a partir deles que o aplicador normativo obterá as soluções normativas tendentes a suprir as carências regulatórias identificadas no sistema. Estando em causa princípios enformadores e estruturais do sistema jurídico-normativo, os mesmos constituirão a base de grande parte das suas opções normativas positivadas[559]. A fundamentalidade e generalidade de que se revestem tais princípios, como salienta NORBERTO BOBBIO[560], não prejudicam a sua qualificação como normas jurídicas, uma vez que: por um lado, se são normas as que se extraem dos princípios, não se vê porque não deva a estes ser reconhecida a mesma natureza; por outro, se a sua função e o motivo que leva à sua dedução é o mesmo que as normas (portanto: a regulação de um caso), não se vê

---

[554] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 342.

[555] Cfr. n.º 3 do artigo 10.º do CC.

[556] Outra forma de integração de lacunas frequentemente aceite pela teoria do ordenamento jurídico corresponde ao recurso aos padrões tradicionais de comportamento: o costume, o qual se traduz na prática reiterada de uma determinada conduta humana, acompanhada da convicção da sua obrigatoriedade fática. Não se negligenciando a relevância que o costume possa desempenhar ao nível da integração de lacunas, tal hipótese sempre se deverá considerar absorvida pela hipótese de criação de uma norma ao abrigo do "espírito do sistema", isto é: o costume poderá desempenhar um importante papel na identificação de tal norma, não podendo, contudo, em nenhum caso traduzir a criação de uma norma desconforme ao sistema. Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 345.

[557] "De um conjunto de regras que disciplinam uma certa matéria, abstrai-se indutivamente uma norma geral não formulada, da qual as normas expressamente consagradas são concretizações ou densificações". Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 344.

[558] Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 252. ENGISCH, Karl, Introdução ao pensamento jurídico, 7.cit., 295-296; CANARIS, Claus Whilelm, Pensamento sistemático..., cit., 168.

[559] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 344.

[560] Cfr. BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, cit., 251.

porque não lhes deva ser reconhecida a mesma natureza[561]. Perante uma lacuna que não possa ser integrada mediante o recurso ao caso análogo, impõe-se ao legislador que, partindo de tais princípios, produza, com efeitos limitados ao caso concreto, uma norma jurídica que garanta a disciplina do caso omisso.

***

A capacidade de solucionar as suas próprias lacunas reflete o caráter tendencialmente pleno do sistema jurídico-normativo: (i) o sistema não é originaria e absolutamente completo, as lacunas existem e são inevitáveis; (ii) o sistema é dotado de capacidade para gerar no seu âmbito uma resposta para todos os casos omissos, seja através de um juízo analógico, seja através da produção de uma solução dentro do espírito do sistema.

[561] Suportando-se neste mesmo entendimento, FREITAS DA ROCHA aponta para o facto de que esta modalidade de integração de lacunas, ao traduzir o recurso a outra norma do ordenamento – positivada ou não – como instrumento de superação das carências normativas do sistema, não deixa de configurar uma espécie de "analogia legis", ainda que em sentido impróprio. Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 344.

PARTE II – DO CONCEITO DE SISTEMA FISCAL

CAPÍTULO I - A IDENTIFICAÇÃO DO SISTEMA FISCAL PORTUGUÊS

1. O sistema fiscal como uma realidade subsistémica

O sistema fiscal será concebido como uma realidade subsistémica, como um sistema de menor dimensão recortado dentro de certo sistema jurídico, em função da identificação de certas propriedades distintivas que asseguram a diferenciação entre o material jurídico que o integra e o que dele deverá considerar-se excluído. Para que se possa concluir neste sentido, importará compreender o sistema jurídico, não como um bloco normativo homogéneo, mas como um agregado que – não obstante reunir as propriedades sistémicas das quais depende a sua qualificação como um sistema – resulta integrado por normas jurídicas de natureza, proveniência e configuração muito diversificada, as quais mantêm entre si relações de intensidade variável, o que possibilita a identificação (no interior daquele) de conjuntos de normas que se diferenciam perante as demais e se organizam internamente, de modo sistémico.

Nos apartados seguintes procuraremos esclarecer o modo como o sistema jurídico se desdobra em unidades sistémicas de menor dimensão e compreender a demarcação do sistema fiscal como uma manifestação deste processo de especialização interna do sistema jurídico.

1.1. A divisão do sistema jurídico em subsistemas

O problema da unidade do sistema jurídico normativo corresponde – como tivemos oportunidade de analisar – ao reconhecimento de um identificador comum a todas as suas normas que se revele capaz de garantir a respetiva aglutinação e evitar a sua dispersão numa multiplicidade de singularidades desconexas. Uma vez identificado o fundamento de unidade do sistema, passa a ser possível delimitar a suas fronteiras e diferenciá-lo perante as realidades que o circundam. Afirmar a unidade do sistema não significa, porém, que o mesmo deva ser concebido internamente como um bloco normativo homogéneo. O facto de comungarem de uma mesma matriz, não impede que as suas normas assumam configurações distintas e se relacionem reciprocamente de modo diversificado, dando origem à demarcação de segmentos normativos – de maior ou menor dimensão – orientados por uma lógica sistémica própria, que poderão ser qualificados como sistemas de segundo grau ou subsistemas. Os distintos níveis de afinidade normativa registados dentro do sistema permitem que no seu interior sejam segregados corpos relativamente autónomos de normas jurídicas[562]. Significa isto que

[562] Cfr. BORIA, Pietro, *Il Sistema Tributario*, cit., 5.

o sistema jurídico não será uma estrutura simples, exclusivamente composta por normas enquanto partículas singulares, antes assumindo uma composição complexa, internamente organizada em subsistemas, os quais reproduzem numa menor escala a arquitetura do sistema geral, de tal modo que as normas jurídicas serão, simultaneamente, elementos do sistema normativo geral e dos subsistemas em que este se decompõe, de tal forma que na análise da estrutura do sistema normativo acaba por se impor a análise das relações entre normas, individualmente consideradas e das relações entre subsistemas[563].

A possibilidade de operar um desdobramento de realidades sistémicas não será, nesta fase do estudo, uma novidade. Tivemos oportunidade de registar a possibilidade de conceber a sociedade como um macrossistema de comunicação (que encerra em si todas as relações sociais possíveis), a partir do qual se se autonomizam subsistemas sociais sujeitos a códigos comunicativos específicos e diferenciados, como será o caso dos sistemas económico, político, moral e – para o que nos interessa – jurídico. Verificamos, também, a possibilidade de o próprio sistema jurídico ser desagregado em diferentes realidades sistémicas de amplitude mais reduzida, exercício que, aliás, nos permitiu isolar o sistema jurídico-normativo e dedicar-lhe o papel central no estudo desenvolvido na Parte I da presente investigação. Em todos estes casos, trata-se de identificar um sistema de referência e evidenciar a organização dos seus componentes em estruturas diferenciadas dotadas de propriedades sistémicas. Neste sentido, o recurso ao conceito de "subsistema jurídico" trará à evidência o desdobramento interno do sistema jurídico numa pluralidade de estruturas de normas mais restritas, as quais, sendo constituídas a partir da sua matéria-prima (portanto, as normas que no seu contexto são consideradas válidas e/ou aplicáveis), se diferenciam no seu interior e se comportam como sistemas de menor dimensão. O conceito de subsistema acaba, assim, por gravitar em torno de duas ideias essenciais: a ideia de especialidade e a ideia de auto-organização. Pressupõe a existência de conjuntos de normas que se diferenciam perante o ambiente normativo no qual se movem; e pressupõe que esses conjuntos se organizem internamente em atenção à especialidade do substrato que justifica tal diferenciação.

Esta segregação do sistema jurídico em diferentes subsistemas, para além de assumir uma incontornável preponderância científica (porquanto serve de mecanismo de delimitação que permite a sua consideração e estudo científico autonomizado), possibilita a observação interna das respetivas propriedades sistémicas (complexidade, sistematicidade e completude) e a análise do modo como os subsistemas se articulam com o contexto normativo no qual se inserem, ou seja, o modo como comunicam entre si e com o sistema jurídico globalmente considerado.

[563] Cfr. PASTOR, Juan Alfonso Santamaria, *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, cit., 313.

1.1.1. Aproximação ao conceito de subsistema jurídico

Numa primeira abordagem, um subsistema jurídico poderá ser apresentado como uma subunidade relativamente autónoma composta por normas jurídicas integradas num sistema jurídico, dotada de tendencial sistematicidade e completude.

A sua afirmação como uma subunidade composta por normas jurídicas integradas em determinado sistema jurídico, encerra, desde logo, o entendimento de que estamos perante uma realidade de composição plural – exigência, aliás, pressuposta pela sua compreensão sistémica – e que a mesma será recolhida no interior de um sistema que se tome por referência. Apenas se poderá falar de subsistema na dependência e por referência ao sistema jurídico no qual o mesmo se insira. Será, necessariamente, formado no seu interior, a partir da reunião de normas jurídicas que dele fazem parte, de tal modo que todas as componentes do subsistema serão componentes do sistema, sem que o inverso seja verdadeiro. Sendo assim, torna-se possível antecipar a conclusão de que a afirmação da unidade de um subsistema não poderá ter por base a identificação de fundamentos genético-formais e materiais distintos daqueles que asseguram a unidade do sistema jurídico, porquanto tal prejudicaria a sua inserção sistémica. Em todo o caso, a qualificação de certo agregado normativo como um subsistema, para além de um juízo de inclusão sistémica (operado verticalmente na relação sistema-subsistema), pressupõe um juízo de diferenciação sistémica (operado horizontalmente na relação entre os seus diversos subsistemas). Este segundo juízo, assentará na identificação de um ou mais critérios que se revelem capazes de reduzir à unidade o agregado normativo em análise, assegurando, em simultâneo, a demarcação das respetivas fronteiras.

Uma vez que um subsistema apenas ganha a sua razão de ser a partir da respetiva inserção sistémica, o problema da sua autonomia não poderá ser encarado com a mesma amplitude e sentido com que o mesmo se coloca relativamente ao sistema jurídico no qual o mesmo se insere. Não se trata aqui de salientar a capacidade de produzir as suas próprias componentes normativas ou de determinar a aplicabilidade (ou não) de componentes normativas externas. A afirmação da autonomia de um subsistema terá por referência a alusão a um certo "isolacionismo jurídico"[564] que carateriza determinado segmento normativo, aspeto que lhe permitirá desenvolver uma lógica sistémica própria (especial) e diferenciável daquela que se associa às demais normas – e demais subsistemas – que integram o mesmo sistema jurídico. Em todo o caso, a segregação de subsistemas não poderá perder de vista a unidade que carateriza o sistema jurídico no qual os mesmos se inserem, de onde resulta que a sua autonomia não deverá ser assumida em termos absolutos, mas meramente tendenciais,

[564] Utilizando esta expressão, cfr. TEUBNER, Gunther, O Direito como Sistema Autopoiético, cit., 229.

admitindo-se a comunicabilidade entre os subsistemas, os quais se condicionam reciprocamente ao nível das soluções normativas respetivamente adotadas. Impõe-se, em consequência, uma adequada articulação entre os subsistemas, de modo a alcançar o necessário compromisso entre a autonomia (tendencial) de cada um deles (falamos, por exemplo, dos subsistemas civilístico, infracional, administrativo e fiscal) e a coerência das respetivas soluções, entre si e com o sentido unitário do sistema jurídico.

Ao caráter unitário e (relativamente) autónomo, acresce a exigência de que os segmentos normativos em questão recolham internamente os atributos típicos de uma realidade sistémica, devendo assumir-se como agregados normativos tendencialmente sistematizados e completos. Neste sentido, um subsistema cumprirá com a existência de sistematicidade quando as normas que nele se integrem se encontrem coerentemente articuladas entre si e na sua relação com o todo, formando um agregado dotado de sentido, no qual as respetivas componentes se relacionem de modo lógico, e não um mero amontoado de normas desconexas. Ainda que não se imponha uma absoluta ausência de conflitos normativos, sempre exigirá que os mesmos não se revelem insuperáveis e se deixem resolver com recurso a critérios exclusivamente jurídicos. Por sua vez, a exigência de completude resultará cumprida quando o tecido normativo de que é composto o subsistema não se apresente lacunoso, o que pressupõe que contenha a resposta para qualquer caso cuja disciplina dele seja reclamada. A unidade de sentido de que deverá ser revestido garantirá ao subsistema a necessária capacidade para a revelação de lacunas normativas – ou seja, será a partir dele que importará aferir da existência de um caso não regulamentado e de uma pretensão regulatória. Também aqui não se exigirá uma absoluta inexistência de lacunas, impondo-se, em todo o caso, que as mesmas possam ser supridas com recurso a critérios exclusivamente jurídicos. Trata-se, num e noutro caso, de exigências que – sem prejuízo do seu caráter geral, face ao sistema jurídico globalmente considerado – são impostas dentro das fronteiras subsistémicas.

Para além das valias de ordem científica que podem ser extraídas a partir do desdobramento do sistema jurídico em sectores autonomizados – assegurando-se, assim, eixos de compreensibilidade adequados à apreensão da especificidade de cada um dos segmentos em que o sistema se desdobra[565] –, a divisão operada será instrumental à necessidade de assegurar o cumprimento das exigências de sistematicidade e completude do próprio sistema globalmente considerado. Ainda que não resulte dispensado o controlo de eventuais conflitos e lacunas normativas identificados a partir da

[565] Como assinala JOSÉ LAMEGO, tanto a doutrina como a jurisprudência "não operam com representações do ordenamento jurídico total, mas com subconjuntos parciais desse ordenamento". Cfr. LAMEGO, José, Elementos de Metodologia, Almedina, Coimbra, 2018, 151.

consideração de normas integrantes de diferentes subsistemas, permite-se que o criador e o aplicador normativos se concentrem fundamentalmente no controlo de tais exigências no contexto do subsistema no qual concretamente se movem, reduzindo significativamente o universo de normas que, numa primeira linha, deverão ser consideradas. Através da organização subsistémica, garante-se um certo isolamento de partes do sistema e assegura-se a sistematicidade e a completude dentro dos mesmos. Limitando os seus contactos com o exterior, não só resultam reduzidas as possibilidades de colisão normativa, como se facilita a identificação e o suprimento de eventuais lacunas. Ou seja, por esta via, é operada uma certa deslocação de tais problemas do sistema geral para o interior dos respetivos subsistemas.

Tomamos como firme o entendimento segundo o qual a organização interna de um sistema jurídico é assegurada mediante o seu desdobramento em unidades sistémicas específicas de dimensão mais reduzida, compostas por normas que se unem e organizam em torno de um referencial que lhes é comum. Pressupõe-se, portanto, um ponto de partida sistémico (a inserção da realidade qualificada num quadro sistemático mais amplo que lhe serve de referência) e um substrato diferenciador, sendo a partir deste que se assegura a aglutinação das normas consideradas num corpo tendencialmente (ainda que, porventura, não absolutamente) homogéneo e, em consequência, se estabelecem as respetivas fronteiras do subsistema.

Tal como o próprio conceito de sistema no qual se insere, o conceito de subsistema tende a assumir contornos plurissignificativos, sendo aplicado em circunstâncias e condições muito diferenciadas. Para efeitos da presente investigação, será o mesmo utilizado em dois sentidos, assumindo-se: (i) uma abordagem orgânico-institucional; e (ii) uma abordagem teleológico-funcional.

(i) Assumindo uma abordagem orgânico-institucional, será possível vislumbrar um desdobramento subsistémico de um sistema jurídico maior, a partir da formação de centros orgânico-institucionais autónomos no seu interior, sendo atribuída a qualificação de subsistema normativo aos complexos de normas que gravitam em torno dos mesmos[566]. A propósito do desdobramento do sistema jurídico em unidades subsistémicas, PAULO OTERO[567] salienta a existência de uma pluralidade de "micro sistemas" ou "subsistemas jurídicos menores" no interior do sistema jurídico global do Estado, como o resultado de fenómenos de descentralização normativa (de natureza exclusivamente

[566] Ainda que nos movamos aqui num contexto exclusivamente normativo, será útil neste ponto a visão institucionalista do sistema jurídico enunciada no Ponto 2.2.2. da Parte I, porquanto a diferenciação subsistémica à qual se faz referência neste ponto parte da consideração do sustentáculo normativo em que assenta o desdobramento do "sistema jurídico-institucional" (conceito aclarado no Ponto 2.2.4. da Parte I) em unidades orgânico-institucionais de menor dimensão.

[567] Cfr. OTERO, Paulo, Legalidade e Administração Pública, cit., 222-223.

administrativa ou também político-legislativa), autorregulação privada (incluindo, ou não, a devolução de poderes do Estado) e auto-organização interna de instituições públicas (integrem, ou não, a estrutura da Administração Pública). Este desdobramento interno do sistema não poderá, neste contexto, comportar um prejuízo para a centralidade do ente maior "na definição constitucional de valores que estruturam e identificam o sistema jurídico-positivo interno", resultando os subsistemas vinculados a "um princípio de conformidade com o quadro de valores do sistema jurídico em que se integram, sem prejuízo de poder existir normas dentro do sistema habilitadoras da derrogação de soluções normativas gerais por tais ordenamentos jurídicos menores". Trata-se, em todo o caso, de unidades subsistémicas que assentam no pressuposto da existência de um sistema normativo de base que se assume como a superestrutura na qual os mesmos são consagrados, desempenhando, em relação àqueles, um papel central e supraordenado[568].

O conceito de subsistema será, a este propósito, utilizado com o propósito de identificar agregados normativos que gravitam em torno de certos centros decisórios, tais como – no caso português[569] – as Regiões Autónomas, Autarquias Locais, institutos públicos, associações públicas, empresas públicas, fundações públicas, universidades, mas também de unidades orgânicas desprovidas de personalidade jurídica autónoma, como será o caso da administração fiscal. Esta ideia será retomada em momento posterior da presente investigação, a propósito da enunciação da administração tributária como o produto de um processo de diferenciação orgânico-institucional.

(ii) Assumindo uma abordagem de natureza teleológico-funcional, será possível partir da consideração da especificidade dos meios que são normativamente configurados com o propósito de prosseguir as finalidades do sistema jurídico, como forma de individualização e diferenciação de agregados normativos relativamente autónomos no âmbito do sistema jurídico.

Os contornos desta diferenciação funcional não serão, no entanto, simples de esclarecer.

GUNTHER TEUBNER[570] chama a atenção para um processo de diferenciação funcional, o qual correrá em paralelo com a própria diferenciação funcional da sociedade – tanto pela mão do normador como do aplicador normativo –, com o propósito de assegurar o compromisso possível entre as exigências funcionais exteriores, os objetivos regulatórios e as exigências de consistência interna

[568] Cfr. PASTOR, Juan Alfonso Santamaria, Fundamentos de Derecho Administrativo I, cit., 324; MORAIS, Carlos Blanco de, As leis reforçadas..., cit., 218. Com pertinência, GOMES CANOTILHO refere-se ao "ordenamento constitucional" como um "supra-ordenamento relativamente aos outros ordenamentos jurídico-territoriais do território português", cabendo-lhe "unificar o ordenamento estadual e os ordenamentos autonómicos e locais" e estabelecer "a hierarquia entre as normas dos vários ordenamentos". Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional e Teoria da Constituição, cit., 1149-1150.

[569] No âmbito de quadros regulatórios diferenciados, os centros decisórios poderão ser outros (por exemplo, numa federação de estados será possível qualificar esta como sistema e os estados federados como subsistemas).

[570] Cfr. TEUBNER, Gunther, O Direito como Sistema Autopoiético, cit., 212-214, 227-229.

próprias do sistema jurídico, registando-se, neste contexto, a emergência de uma multiplicidade de sectores jurídicos diferenciados e especializados – aos quais se dedicam corpos de juristas (também eles) especializados – em íntima ligação com o domínio social a que respeitam. De facto, as carências regulatórias observadas em relação a determinada dimensão da vivência comunitária dificilmente se deixam suprir através da produção de uma única disposição normativa, antes pressupondo a constituição de um complexo de normas de cuja articulação dá corpo a um regime jurídico que lhe oferece um enquadramento normativo adequado. Ora, as relações mantidas entre as normas que integram o referido regime jurídico assumem uma intensidade superior àquela que se regista na sua relação com outras normas. Por outras palavras, dentro de um determinado sistema jurídico, relacionam-se de modo mais intenso as normas que servem a função de disciplinar realidades sociais homogéneas. Consequentemente, tais normas mantêm uma afinidade menos intensa com normas dispostas com o propósito de assegurar a regulação de realidades sociais que se caraterizem por uma maior heterogeneidade em relação a elas. A abordagem enunciada compreende, no entanto, uma dificuldade, a qual passa pela questão de saber se este processo de segregação subsistémica de base funcional ocorrerá necessariamente em paralelo com a própria diferenciação funcional da sociedade. Ainda que tal possa suceder em determinados casos, noutros, porém, a diferenciação funcional reportar-se-á ao desenvolvimento de "funções" que não encontram um substrato material específico no sistema social, como será o caso de subsistemas essencialmente compostos por normas secundárias (como, por exemplo, os processuais) ou de subsistemas que assentem numa lógica de sobreposição, espraiando os seus efeitos ao longo de diferentes dimensões do mundo social.

Como tivemos oportunidade de analisar, o sistema jurídico identifica os substratos que no âmbito do sistema social no qual se integra são assumidos como valiosos – e, por isso dignos de proteção –, reproduzindo-os sob a roupagem de bens ou valores jurídicos, cuja proteção ou promoção passa a ser assegurada através da emanação de normas jurídicas. Partindo desta consideração, várias possibilidades se colocariam a respeito do desdobramento do sistema em unidades de dimensão mais reduzida.

Uma primeira possibilidade passaria pela identificação de agregados normativos que mantivessem uma ligação exclusiva com a realização de determinados valores jurídicos e a prossecução de certas finalidades. As fronteiras subsistémicas seriam, assim, levantadas a partir da consideração de referenciais axiológico-teleológicos específicos e diferenciados – valores e finalidades tipicamente civis, penais, administrativos, fiscais, etc. –, em torno dos quais gravitariam corpos normativos que comungariam do propósito de assegurar a sua realização. Uma abordagem deste tipo

enfrentaria, no entanto, a dificuldade associada ao facto de os valores e as finalidades do sistema assumirem natureza geral e se revelarem suscetíveis de prossecução por meios distintos. A circunstância de certo conjunto de normas se dirigir, com particular intensidade, à prossecução de certos valores jurídicos, não impedirá que outros conjuntos de normas a eles se dirijam, assegurando ou promovendo a sua realização. Não raras vezes, tal realização constituirá o resultado de esforços desenvolvidos em frentes muito diversas, através de agregados normativos bastante heterogéneos. Sendo assim, a identificação de um conjunto de normas que comungue da mesma orientação valorativa e teleológica não será capaz de, por si só, assegurar a individualização de um subsistema, porquanto, em abstrato, não existem obstáculos que impeçam que dois agregados normativos diferenciados sejam enformados por valores jurídicos e finalidades – parcial ou, no limite, totalmente – comuns.

O que se acaba de referir não significa, porém, que a análise da especifica composição valorativa e teleológica de cada subsistema constitua um exercício desprovido de utilidade, uma vez que o facto de certo conjunto de normas partilhar uma mesma referência axiológico-finalística e a especifica composição deste (isto é, o facto de ser composto por determinados valores jurídicos e não outros[571]), constituirá um indicador forte de que estamos perante um agregado normativo dotado de (tendencial) autonomia no contexto de um universo mais alargado, que corresponderá ao sistema jurídico. Apesar disso, a partir da sua análise exclusiva não será possível extrair um critério definitivo no que à sua individualização e autonomização respeita.

Uma outra possibilidade – e que em certa medida se aproxima da precedente – ao nível da diferenciação de subsistemas passa pela individualização de um conjunto de princípios jurídicos específicos, cuja articulação assegura o desdobramento das demais soluções normativas que os integram. Trata-se de considerar que os nexos axiológico-jurídicos mantidos entre certos agregados normativos são trazidos à evidência por estes princípios constitutivos ou enformadores, os quais operam como polos centralizadores de uma multitude de soluções normativas singulares que, assim, evitam a sua dispersão. Nesta perspetiva, um conjunto de normas apenas poderá ser qualificado como um subsistema quando incorpore um conjunto de princípios específicos e próprios[572], de tal modo que a produção normativa e respetiva aplicação no seu interior seja realizada de acordo com uma principiologia distinta da que opera nos demais segmentos ou blocos normativos. A ideia de que nem todas as normas que integram o sistema jurídico são enformadas pelos mesmos princípios permitirá

[571] O que se deverá – não apenas a decisões de ordem política – mas também à concreta aptidão de certos instrumentos (normativamente configurados) para assegurar ou promover a realização de determinados valores jurídicos.

[572] Cfr. TEUBNER, Gunther, O Direito como Sistema Autopoiético, cit., 228-229.

isolar certos conjuntos pelo facto de serem constituídos por dados normativos que mantêm entre si uma afinidade principiológica.

Neste seguimento, WILHELM CANARIS[573] apresenta o sistema jurídico como um conjunto que se desdobra em diferentes subsistemas, sendo que da mesma forma que o primeiro assenta em princípios constitutivos ("portadores de sistema"), os segundos serão enformados por princípios constitutivos autónomos, embora com um recorte aplicativo limitado ao âmbito parcial a que respeitam. Por sua vez, estes subsistemas poderão ser sucessivamente recortados em subsistemas de menor dimensão, os quais serão individualmente enformados por princípios autónomos. Cada subsistema assim considerado será parcialmente integrado por princípios que integram a unidade sistémica a partir da qual são recortados e por outros que lhe são específicos, sendo a partir da conjugação de ambos que se construirá a respetiva unidade interna (subsistémica). No interior de cada um dos assinalados subsistemas são tidos como constitutivos, os princípios cuja alteração seja suscetível de determinar uma modificação do conteúdo essencial da ordem em que assenta a unidade interior desse âmbito parcial. De acordo com o autor citado, os princípios constitutivos do sistema jurídico carecem de uma concretização através de subprincípios e de valorações singulares com conteúdo material próprio, sendo que nos diversos graus de concretização dos princípios surgem outros (princípios), assentes em diferentes pontos de vista valorativos, os quais, pese embora não possam ser assumidos como elementos constitutivos do sistema, podem, ainda assim, ser constituintes de um seu segmento parcial[574]. Significa isto que um princípio poderá ser constitutivo para determinado subsistema sem que assuma essa natureza em relação ao sistema holisticamente considerado. Assim, cada subsistema será integrado tanto por princípios específicos e autónomos, que não encontram reprodução em outros segmentos normativos, como por princípios gerais e transversais a todo o sistema jurídico ou vários dos seus segmentos normativos, ainda que estes possam nele assumir caraterísticas diferenciadas, variando na sua intensidade e significado em função da respetiva inserção subsistémica.

Concordamos que o específico modo como certos princípios são configurados em ordem a assegurar ou promover os valores jurídicos que têm por subjacentes e o caráter enformador que assumem em relação a outras normas, poderão (aliás, deverão) ser tomados em consideração aquando da identificação de um subsistema. Consideramos, em todo o caso, que a existência de um específico conjunto de normas-princípio enformadoras de determinado conjunto normativo terá

[573] Cfr. CANARIS, Claus-Wilhelm, Pensamento Sistemático..., cit., 79-80.

[574] Cfr. CANARIS, Claus-Wilhelm, Pensamento Sistemático..., cit., 96-99.

natureza consequencial em relação à existência de um referencial que lhes seja comum, e não que esse referencial exista pelo facto de ser possível vislumbrar uma principiologia diferenciada. Em todo o caso, como se disse, a existência de uma principiologia própria e diferenciada constituirá um preponderante indicador a tomar em consideração aquando da identificação de um subsistema jurídico.

Numa outra abordagem, o processo de diferenciação interna do sistema jurídico poderá ser apreendido através de uma diversificação de códigos jurídico-comunicativos, em termos semelhantes ao que sucede com a própria formação do sistema jurídico a partir de uma especialização do código comunicativo vigente no macrossistema social. Admite-se, no essencial, uma segregação de segmentos normativos no interior do sistema jurídico, que, embora comunguem das dimensões essenciais e que lhe são transversais, adquirem esquemas de linguagem próprios, teias de dependência específicas, métodos exclusivos, princípios e regras singulares, que dão corpo ao um código comunicativo que os torna diferentes, permitindo a sua distinção dentro do cosmos normativo. Por aqui resulta a possibilidade de a mesma realidade social resultar sujeita a diferentes "perspetivas jurídicas" conforme a relevância que assuma nos diversos "domínios" jurídicos, considerando os instrumentos jurídicos que neles são utilizados e as finalidades que através deles são prosseguidas, podendo falar-se assim, por exemplo, numa perspetiva civilista, penalista ou fiscalista dos fenómenos. Assim, no contexto de determinado subsistema jurídico, a instituição de conceitos específicos ou a atribuição de significados diferenciados a conceitos utilizados nos demais, constituirá uma manifestação deste processo de diferenciação comunicativa, permitindo-se que, pese embora a qualificação que o sistema jurídico estabelece em relação aos factos e comportamentos dos sujeitos deva ser unívoca, lhes sejam associados efeitos distintos nos diversos subsistemas que os tomam em consideração, uma vez que em cada um deles poderão existir diferentes interesses a proteger e diferentes finalidades a prosseguir, conquanto que os mesmos não recebam juízos de sinal contrário entre os diversos subsistemas que os tomam em consideração. Uma vez mais, e embora se considere que a existência de um código jurídico-comunicativo próprio constitua um preponderante indicador a tomar em consideração aquando da identificação de um subsistema jurídico, será também este um aspeto de natureza consequencial em relação à sua (relativa) autonomização, pelo que não deverá ser assumido como o seu elemento propulsor.

A realização do núcleo axiológico-teleológico enformador do sistema jurídico exige o desenvolvimento de determinadas funções ou atividades, as quais, por sua vez, pressupõem que o sistema se encontre munido de um arsenal de meios ou instrumentos (normativamente configurados)

que se revelem aptos a assegurá-lo ou promovê-lo – por exemplo, o ato ou o contrato administrativo; o ato de comércio; a prestação de trabalho; a sociedade comercial; a coima; a pena; o contrato civil, etc. O conjunto de normas disciplinadoras de determinado meio ou instrumento jurídico com vista a assegurar e promover certos valores juridicamente tutelados será suscetível de formar um subsistema individualizável, desde que reúna, internamente, as necessárias propriedades sistémicas. Assume-se, portanto, que ao sistema jurídico são acometidas diferentes funções e que a regulação dos meios aptos ao seu desenvolvimento poderá dar lugar à emergência de conjuntos de normas que – pese embora se integrem num determinado sistema jurídico de referência – serão destacáveis face à homogeneidade que entre elas se regista e a uma certa heterogeneidade que mantêm em relação às demais. A partir dos distintos níveis de intensidade relacional registados entre as normas que se reportam à regulação dos instrumentos dirigidos ao desenvolvimento das diferentes funções do sistema jurídico, será possível traçar "fronteiras" normativas, nas quais assentará a formação de subsistemas. O processo de diferenciação funcional opera, portanto, mais sobre os meios e menos sobre a teleologia ou referente axiológico. Estes são fins ou valores gerais do sistema jurídico – os quais podem ser prosseguidos por diferentes vias –, mas regista-se uma especialidade em relação ao modo – ao meio, ao instrumento – através do qual os mesmos são prosseguidos. No limite, até poderá ser possível identificar certas realidades como valores jurídicos especiais de certos desdobramentos normativos, mas não serão as mesmas, mais do que fragmentos – ou componentes especificas – dos valores gerais do sistema. O acento tónico é colocado na funcionalização/na instrumentalização. Trata-se da configuração normativa de um instrumento com o propósito de assegurar algum, alguns, no limite, todos, os valores jurídicos do sistema. Assim, por exemplo, as normas civilísticas, administrativas, penais ou fiscais podem (no limite) ter por objeto a prossecução dos mesmos valores jurídicos, mas fazem-no através de um revestimento instrumental e finalístico distinto. A nota distintiva concentrar-se-á, assim, mais no referente das normas jurídicas (naquilo a que se reportam objetivamente) e menos nos propósitos que através delas se pretende ver prosseguidos, o que, como dissemos, não significará a sua irrelevância.

Do que antecede, resulta, no essencial, que o processo de individualização de um subsistema jurídico – portanto, de demarcação das suas fronteiras – parte essencialmente da consideração dos instrumentos (jurídicos) utilizados com vista a assegurar e promover certos valores juridicamente tutelados (ou, numa perspetiva teleológica, a prosseguir certas finalidades). Pode adiantar-se que, no caso do (sub)sistema fiscal, o referido instrumento consubstancia-se através da figura do imposto. Voltaremos a este ponto adiante. Ainda assim, tal processo assume natureza complexa, projetando-se (de modo consequencial) sobre diversas dimensões que concorrem para a afirmação de certo conjunto

de normas como um agregado relativamente autónomo e que marcam a sua identidade, sendo elas: (i) a dimensão jurídico-principiológica, que respeita à existência de um acervo principiológico específico, composto por princípios próprios e princípios gerais que no seu âmbito adquirem um significado diferenciado; (ii) a dimensão jurídico-teleológica, que contende com a demarcação de um conjunto de finalidades para as quais são globalmente orientadas as normas que integram determinado agregado; (iii) a dimensão jurídico-discursiva, que se reporta à formação de um código jurídico-comunicativo próprio (uma linguagem jurídica própria), que se diferencia daquela que é mantida em outros segmentos normativos; e (iv) a dimensão orgânico-institucional, que constitui a projeção da individualização do subsistema num aparato organizatório diferenciável. Em todo o caso, a identificação de uma realidade subsistémica não se bastará com esta dimensão de diferenciação, sempre pressupondo (como se referiu) que a mesma se comporte internamente como um sistema, cumprindo com as propriedades das quais depende tal qualificação: a sistematicidade e a completude.

Partindo dos pressupostos firmados, será possível afirmar que *estaremos perante um subsistema (teleológico-funcional) quando um agregado tendencialmente completo e sistemático de normas de um sistema jurídico se sirva de instrumentos jurídicos exclusivos, funcionalizando-os ao propósito de assegurar ou promover certos bens ou valores jurídicos do respetivo sistema de referência.*

1.1.2. As relações estabelecidas entre subsistemas jurídicos

O "isolacionismo" que carateriza a formação de um subsistema normativo não será absoluto, mas meramente tendencial, de onde resulta que a autonomia reconhecida aos diferentes subsistemas: não impede a sua comunicação recíproca; e não impede, em absoluto, a emergência de conflitos entre normas pertencentes a diferentes subsistemas[575]. Impõe-se, assim, que os mesmos se articulem de modo a alcançar o necessário compromisso entre a autonomia (tendencial) de cada um deles e a coerência das respetivas soluções com o sentido unitário do sistema jurídico. A dialética entre subsistemas internamente organizados constituirá um pressuposto para que o sistema jurídico na sua globalidade possa cumprir com as exigências de sistematicidade que lhe são dirigidas, dela dependendo, ainda, a realização do núcleo de bens e valores jurídicos que ao sistema cabe assegurar e promover, uma vez que os instrumentos normativamente configurados com aquele propósito não

[575] Assinalando a inevitabilidade dos conflitos concetuais e normativos entre os diversos sectores jurídicos que constituem o sistema, Cfr. TEUBNER, Gunther, O Direito como Sistema Autopoiético, cit., 228.

poderão encontrar-se desarticulados, sob pena de se prejudicarem reciprocamente na consecução dos respetivos objetivos.

Neste ponto, importa recuperar uma ideia que deixamos atrás enunciada. Estes subsistemas podem não constituir – também eles – agregados normativos uniformemente constituídos. Sem prejuízo da identificação do referencial comum do qual parte a qualificação de certo agregado normativo como um subsistema, dentro deste poderá revelar-se possível identificar referenciais de natureza mais especifica, a partir dos quais se torne possível isolar grupos de normas de dimensão mais reduzida em relação aos quais sejam (igualmente) identificáveis propriedades sistémicas. Por outras palavras, não só o sistema jurídico se desdobrará em subsistemas, como também estes poderão ser objeto de um sucessivo desdobramento em subsistemas de dimensão mais reduzida*. Este desdobramento sucessivo será orientado por duas ideias fundamentais de especialidade e de auto-organização, correspondendo à formação de redutos normativos no seu interior dotados de uma identidade sistémica própria, cuja formação possibilita a redução da intensidade das relações que as suas normas mantêm com as que se encontram no seu exterior*. São, assim, criadas sucessivas camadas normativas internamente organizadas com um grau de especialidade cada vez maior, em atenção à concreta relação que se estabelece entre certo tipo de instrumentos que no seu âmbito são normativamente configurados e a determinadas finalidades cuja realização é exigida do subsistema em análise.

A constatação de que o sistema jurídico pode ser desdobrado em diferentes subsistemas e que estes podem ser objeto de sucessivos desdobramentos normativos, deixa a descoberto o facto de as mesmas normas jurídicas poderem integrar simultaneamente diferentes subsistemas, registando-se então uma sobreposição entre eles. Com efeito, *longe de se caraterizarem por uma estanquidade absoluta, as fronteiras entre os diferentes subsistemas apresentam contornos bastante fluidos, aspeto que, para além de permitir que certas normas integrem simultaneamente mais do que um subsistema, acaba, não raras vezes, por dificultar a decisão pela inclusão (ou não) de certa norma num subsistema*. O problema coloca-se, sobretudo, pelo facto de as normas do sistema jurídico assumirem amplitudes aplicativas diferenciadas, significando que tanto podem revestir-se de uma vocação aplicativa de caráter genérico (ou aberto), revelando a intenção de ser aplicadas em domínios materiais cobertos por diferentes subsistemas normativos (no limite, todos eles), como podem assumir uma vocação aplicativa de caráter específico (ou fechado), reportando-se a um contexto aplicativo mais limitado. Assim, na perspetiva do núcleo material ao qual se dirige determinado subsistema normativo poderá falar-se de normas dotadas de especifica ou genérica intencionalidade normativa. Sem prejuízo de

retomarmos esta ideia adiante, tomando em consideração a disciplina dos impostos, será possível distinguir normas dotadas de específica intencionalidade normativa fiscal e normas dotadas de genérica intencionalidade normativa fiscal. Enquanto as primeiras (em princípio) integram apenas o sistema fiscal; as segundas integram também o sistema fiscal.

O edifício ao qual atribuímos a designação de sistema jurídico encontra a sua matriz axiológico-jurídica recortada – ao mais elevado nível – pela Constituição (material), através de um conjunto de regras e princípios que salvaguardam e impõem a sua realização. O seu desdobramento em diferentes segmentos normativos relativamente autónomos – isto é, em subsistemas – não significará uma desvinculação em relação à realização dos valores enformadores do sistema. Na verdade, considerando a unidade que carateriza o sistema jurídico, cada subsistema que se forme no seu interior será dotado de uma especifica vocação para a prossecução de algum ou alguns dos valores gerais do sistema, sem que tal prejudique a prossecução dos mesmos por outros subsistemas e sem que as opções normativas que no seu interior são tomadas possam negligenciar o respetivo impacto ao nível da prossecução dos demais. Significa isto que um qualquer subsistema – e o sistema fiscal não será exceção – apenas poderá assumir como finalidade a prossecução de valores jurídicos acolhidos pelo sistema no qual se integra, ainda que, em função da especificidade dos instrumentos jurídicos em que assenta e das funções que lhe são acometidas, se dirijam em especial a algum ou alguns deles. De facto, a proteção ou promoção dos bens e valores jurídicos do sistema jurídico pressupõe, como vimos, um desdobramento do sistema jurídico em diferentes segmentos subsistémicos, que se caraterizam pela utilização de determinados instrumentos para prosseguir específicas finalidades que são instrumentais à realização daqueles. Os múltiplos desdobramentos subsistémicos que correm em paralelo não poderão deixar de confluir numa ideia de unidade (global) do sistema jurídico, ou seja, cada um deles representará uma específica função na realização da teleologia global do sistema. Da constatação da existência de um objetivo comum a todos eles, extrair-se-á a necessidade de os diferentes subsistemas não se prejudicarem reciprocamente na consecução das suas finalidades específicas. O tendencial "isolacionismo" que subjaz à sua autonomização, não prejudica a necessidade de os subsistemas jurídicos (em rigor, as soluções jurídicas que incorporam) se articularem e harmonizarem de modo adequado entre si.

As relações que se estabelecem entre normas de diferentes subsistemas não serão unívocas, verificando-se que estes últimos dialogam entre si de formas diversas e com níveis de intensidade diferenciados. Colocando – por agora – de parte o relacionamento vertical entre normas de diferentes subsistemas que se coloquem em estratos normativos hierarquicamente diferenciados (caso em que

as infraordenadas se colocam numa posição subordinada em relação às supraordenadas, gozando estas de resistência e capacidade derrogatória em relação àquelas), o problema das relações entre normas de diferentes subsistemas (e entre estes globalmente considerados) desenvolver-se-á essencialmente numa lógica de coordenação – portanto, num contexto de equiordenação. Neste caso, a ideia de especialização que marca a segregação de cada subsistema tenderá a proteger as normas que o integram do conflito com outras, através do reconhecimento de um âmbito aplicativo próprio e diferenciado, mas isto não afastará de modo absoluto a necessidade de articular as concretas soluções que materializam com aquelas que são assumidas noutros redutos do sistema jurídico, importando ter presente que a possibilidade de ocorrência de contradições entre normas integradas em subsistemas diferenciados, embora resulte reduzida, não se encontrará completamente excluída[576], do mesmo modo que importará assegurar uma adequada resposta ao problema das "contradições valorativas" ou "desarmonias axiológicas" observadas a partir da articulação de normas integradas em subsistemas diferenciados[577]. A propósito destas, assinala-se que o tratamento jurídico conferido a determinado substrato factológico deverá ser transversalmente coerente, o que tenderá a não suceder quando se apure uma ausência de fidelidade axiológica entre as valorações jurídicas que em relação a ele são produzidas – se é certo que o sistema jurídico se poderá servir de diferentes instrumentos para (sob diferentes perspetivas) assegurar a regulação jurídica daquele, importará que as regulações produzidas sejam postas de acordo, para que não resultem reciprocamente prejudicados os objetivos regulatórios que a cada uma se associam.

Partindo dos tópicos antecedentes – e sem prejuízo de retomarmos o tema em momento posterior, a respeito das relações do sistema fiscal com os demais subsistemas jurídicos –, será possível enunciar, sem prejuízo de possíveis outras, as seguintes formas de relacionamento entre subsistemas de um mesmo sistema jurídico: (i) relações de derivação, como resultado do processo de desdobramento interno de um subsistema em diferentes segmentos normativos dotados das necessárias propriedades sistémicas (ou seja, subsistemas de menor dimensão), caso em que estes se colocam numa relação de derivação em relação àquele[578]; (ii) relações de sobreposição, quando se

[576] Pense-se, por exemplo, na existência simultânea de uma norma administrativa que proíba em absoluto o lançamento de fogo de artifício e de uma norma tributária que preveja uma taxa devida pela autorização do seu lançamento; ou da existência de uma norma civilista que preveja como permitida uma determinada conduta, enquanto uma norma penal a criminalize.

[577] Como sucederá, por exemplo, se a comercialização de certos tipos de produtos for incentivada através de normas administrativas que preveem a sua subsidiação, enquanto as normas fiscais o procuram desincentivar através de um agravamento fiscal; ou se certa conduta for prevista como ilícita (eventualmente punida como crime ou contraordenação) e os rendimentos que origine forem sujeitos a um regime fiscal de isenção ou (pelo menos) mais favorável do que aquele a que se encontram sujeita a generalidade dos rendimentos.

[578] O que se refere torna-se particularmente visível quando se considere que o sistema fiscal corresponde a um subsistema recortado dentro do sistema tributário e que este corresponde a um subsistema integrado no sistema financeiro público; ou que o sistema fiscal poderá ser segregado em diferentes

verifique que determinados subsistemas se sobrepõem reciprocamente, de forma parcial ou integral[579]; (iii) relações de alternatividade, quando se registe que certos subsistemas operam segundo uma lógica de exclusão recíproca[580]; e (iv) relações de dependência, quando verifique que o desenvolvimento de certos subsistemas pressupõe ou se encontra dependente do desenvolvimento normativo de outros[581]; e (v) relações de cooperação, nos casos em que diferentes subsistemas se articulam ou concertam na prossecução de certos objetivos[582].

Como se compreenderá, as relações enunciadas operam num contexto de coordenação, uma vez que, conforme assinalamos, o desdobramento do sistema jurídico em diferentes subsistemas opera em termos horizontais, numa lógica de especialização sucessiva, resultando prejudicada a possibilidade de afirmar a subordinação hierárquica de certo subsistema em relação a outro, na medida em que ambos sejam integrados por normas dotadas de diferente valor normativo (constitucional, legal e regulamentar) – o que, naturalmente, não excluirá a possibilidade de se observarem relação de subordinação, não entre subsistemas em si mesmos considerados, mas entre as normas que os integram, quando colocadas em estratos hierárquico-normativos diferenciados. Cumpre, em todo o caso, salientar, que todas estas relações entre subsistemas integrados num mesmo sistema jurídico deverão ser compreendidas num contexto relacional geral ou global de cooperação (em sentido amplo), uma vez que – embora desempenhando funções diferenciadas – todos deverão concorrer para a realização das finalidades daquele, portanto, em termos gerais, para assegurar a preservação e promoção dos bens e valores jurídicos que o mesmo elege como fundamentais.

Será partindo destas coordenadas que partiremos para a identificação do sistema fiscal.

---

subunidades sistémicas, permitindo, por exemplo, falar dos subsistemas da tributação do rendimento, da despesa e do património. Em rigor, de todos os subsistemas em relação ao sistema jurídico, enquanto macroestrutura que os agrega.

[579] Ocorrendo um desdobramento subsistémico, o subsistema menor será integralmente sobreposto pelo subsistema de maior dimensão no qual tem origem (por exemplo, as normas fiscais são simultaneamente normas tributárias, ocorrendo uma sobreposição completa do sistema fiscal pelo sistema tributário). Para além disso, certos subsistemas são integrados por dados normativos que reclamam a sua aplicação no contexto de outros, observando-se, assim, uma sobreposição aplicativa entre os mesmos, significando isto que as normas em questão poderão considerar-se simultaneamente integradas em mais do que um subsistema (pense-se, por exemplo, na identificação de um subsistema integrado por normas processuais cuja amplitude aplicativa reclame a sua aplicação no contexto de diferentes subsistemas).

[580] Como será o caso dos subsistemas integrados pelas normas que respetivamente disciplinam os impostos, as taxas ou as contribuições; ou dos subsistemas de normas penais e contraordenacionais.

[581] Considere-se, a título de exemplo, o caso do subsistema integrado pelas normas de despesa pública relativamente ao subsistema integrado por normas de receita pública; qualquer subsistema de normas adjetivas em relação ao correspondente subsistema de normas substantivas; ou um subsistema integrado por normas de processo tributário em relação ao subsistema de normas de procedimento tributário.

[582] Pense-se, por exemplo, na simultânea convocação de vários subsistemas jurídicos com o propósito comum de preservação ambiental (utilizando regimes de agravamento e desagravamento fiscal; regimes de subvenção; regimes sancionatórios contraordenacionais ou penais).

1.2. O sistema fiscal como um subsistema jurídico (recortado a partir de um processo de diferenciação funcional operado através da instrumentalização da figura do imposto)

A expressão "sistema fiscal" tende a ser utilizada de modo acrítico, com o propósito de identificar o conjunto dos impostos ou das normas que os disciplinam, sem que se cuide atender na amplitude significativa que a utilização daquele conceito acarreta, mormente a exigência de que o agregado perspetivado cumpra com um conjunto de exigências para que possa ser assumido como uma unidade sistémica – ou melhor, como um subsistema – integrado num sistema jurídico.

Como tivemos oportunidade de assinalar, estaremos perante um subsistema jurídico quando um agregado tendencialmente completo e sistemático de normas de um sistema jurídico se sirva de instrumentos jurídicos exclusivos e diferenciados, funcionalizando-os ao propósito de assegurar ou promover certos bens ou valores juridicamente tutelados. Vimos também que a individualização de um subsistema assentará num processo de diferenciação (sub)sistémica operado horizontalmente no contexto do sistema jurídico, na relação entre os diversos segmentos nos quais se decompõe, pressupondo a identificação de um critério que se revele capaz de reduzir à unidade o agregado normativo em análise, assegurando, em simultâneo, a demarcação das respetivas fronteiras. Falar de "sistema" a propósito do fenómeno fiscal pressuporá, portanto, a sua compreensão à luz deste processo de desdobramento do sistema jurídico numa multiplicidade de segmentos diferenciados e especializados, integrados por normas que se relacionam reciprocamente com uma intensidade superior àquela que se regista na sua relação com as demais (as que não integram o mesmo sector).

O "sistema fiscal" passa, neste contexto, a ser – abstratamente – concebido como um segmento demarcado no interior do sistema jurídico, em virtude de um processo de diferenciação funcional operado através da instrumentalização da figura do imposto ao propósito de assegurar ou promover um conjunto de bens ou valores jurídicos, conquanto resultem cumpridas as (tendenciais) exigências de sistematicidade e completude. Este último aspeto será, aliás, fundamental, uma vez que não bastará a simples identificação de um conjunto de normas que no contexto de um dado sistema jurídico têm em comum o facto de versarem sobre matéria fiscal, mais se impondo que tais normas se relacionem de um modo especial entre si, formando um corpo coerentemente articulado e completo, em função da prossecução de específicos fins que lhe são comuns. Não obstante a respetiva integração no cosmos normativo que compõe o sistema jurídico – constituindo, aliás, um dos seus desdobramentos –, o sistema fiscal reclamará um espaço próprio dotado de (relativa) autonomia perante os demais segmentos normativos. Será possível identificar um subsistema normativo quando

se observe que um conjunto de normas integradas num sistema jurídico operam a prossecução de bens ou valores jurídicos desse sistema através de um específico revestimento instrumental e finalístico – no caso do sistema fiscal, tal instrumento corresponderá ao imposto e as finalidades prosseguidas são delimitadas a partir dele[583].

1.2.1. O conceito de sistema fiscal

A ideia de que o conjunto dos impostos não deve constituir um aglomerado caótico, mas configurar um corpo formado por soluções racionais e coerentes entre si e na sua relação com o todo conduziu à emergência e consolidação de uma conceção sistemática da realidade fiscal. Partindo da visão sistémica da realidade jurídica – portanto, apreendendo-a como um conjunto de normas jurídicas integradas num corpo unitário, autónomo, sistemático e completo, que merecerá a designação de sistema jurídico –, permite apartar dentro dele um conjunto de normas que se diferenciam das demais em virtude do facto de prescreverem padrões comportamentais em matéria de impostos, as quais se articulam e organizam entre si de modo tendencialmente coerente e completo, em atenção à prossecução de certas finalidades que são instrumentais à preservação e promoção de bens e valores jurídicos fundamentais. Será, assim, possível definir o "sistema fiscal" como *um agregado tendencialmente sistemático e completo de normas integradas num sistema jurídico que se serve do imposto como instrumento exclusivo, funcionalizando-o ao propósito principal de arrecadação de receita, com vista à preservação ou promoção de bens ou valores jurídicos fundamentais. [COLOCAR NA INTRODUÇÃO]*

Decompondo o conceito de sistema fiscal proposto, será possível identificar a sua construção em torno das seguintes dimensões constitutivas:

[583] Assinalando que o sistema fiscal corresponderá a um subsistema do sistema global em que se traduz o sistema jurídico. Cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental..., cit., 205; SILVA, Susana Tavares da, As taxas e a coerência do sistema tributário, 2.ª Edição, CEJUR, Coimbra Editora, 2013, 23. Numa perspetiva semelhante, JOSÉ MENÉNDEZ apresenta o sistema fiscal como um subsistema dentro do amplo sistema jurídico, sustentando a sua autonomização no facto de se diferenciar a partir de uma especificação da obrigação geral de obedecer ao Direito: a obrigação de pagar impostos. Cfr. MENÉNDEZ, Agustín José, *Justifying Taxes*, *Some Elements for a General Theory of Democratic Tax Law*, Kluwer Academic Publishers, Dordrecth, 2001, 37, 119. Caberá à Ciência do Direito fiscal assumi-lo como seu objeto e descrevê-lo, expedindo proposições declarativas que nos permitam compreender as articulações lógicas e o conteúdo orgânico desse núcleo normativo, sem que daí resulte a desconsideração da unidade do sistema jurídico. Cfr. CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, cit., 47.

(i) Dimensão normativa

O conceito de sistema fiscal proposto será suportado no conceito de norma jurídica[584]. Isolamo-lo como uma realidade pertencente ao mundo do Direito, da qual resultam excluídas componentes de ordem extrajurídica, como sejam as que assumem natureza moral, política ou económica[585]. Estas dimensões podem influenciar – e de facto influenciam – e podem ser influenciadas pelo Direito – e de facto são influenciadas –, mas não fazem parte dele porquanto não partilham o seu código comunicativo[586]. Neste contexto, é aquele apresentado como um corpo formado por "normas fiscais", portanto, por uma pluralidade de unidades que merecem a qualificação de normas jurídicas (princípios e regras). Estas constituem o objeto imediato do conceito de sistema fiscal (os impostos, por sua vez, constituem o seu objeto mediato). O conceito parte, portanto, da consideração das ideias de normatividade jurídica e de composição plural.

(ii) Dimensão integradora

A referência ao sistema fiscal como um agregado de normas integradas num sistema jurídico não é feita sem um propósito, correspondendo ao propósito de qualificar aquele como uma parte integrante deste. Daqui resultam duas consequências essenciais. Por um lado, o sistema fiscal será constituído a partir da "matéria prima" do sistema jurídico que lhe serve de base, o que significa que na sua composição não poderá senão contar com normas jurídicas que possam considerar-se válidas e/ou aplicáveis no contexto deste, de acordo com os pressupostos constitucionalmente definidos para o efeito. Não poderia ser de outro modo, considerando a unidade e a autonomia que carateriza o sistema jurídico, das quais respetivamente decorre que a totalidade dos dados normativos que o integram assentam num mesmo pressuposto fundante (matricialidade genético-formal) e que apenas serão aplicáveis no seu interior as normas provenientes de outros sistemas jurídicos quando aquele o determine e no respeito pelas condições que defina para o efeito. Por outro lado, a autonomia do sistema fiscal em relação ao sistema jurídico no qual se integra será meramente tendencial, o que significa que embora o primeiro possa ser configurado como uma "zona" de regulação jurídica

[584] Sustentando a necessidade de uma aproximação normativa ao conceito de sistema fiscal, cfr. BORIA, Pietro, *Il Sistema Tributario*, cit., 4-5; MENÉNDEZ, Agustín José, *Justifying Taxes*, cit., 118.

[585] O imposto – mais do que uma relação, poder ou função – será um instituto jurídico, correspondendo a um conjunto de normas, sendo o dever de pagar impostos uma manifestação da sujeição às normas fiscais (ou, numa outra perspetiva, ao poder normativo em matéria fiscal). Cfr. TELLA, Ramón Falcón y, *Derecho Financiero y Tributario (Parte General)*, 6.ª Edición, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2016, 41, 73-74. Por sua vez, GARCÍA AÑOVEROS apresento o sistema fiscal como um conjunto coerente de instituições jurídicas designadas por impostos, inseridas no ordenamento jurídico geral. Cfr. AÑOVEROS, García J., *Los tributos en España*, in Manual del Sistema Tributario Español, García J. Añoveros e outros (org.), Civitas, Madrid, 8.ª Edición, 2000, 15.

[586] A propósito da questão, ver o Ponto 2.2.4. da Parte I.

diferenciada, o "isolacionismo jurídico" de que beneficia não será absoluto, o que implica que não se encontre totalmente desligado do resto do sistema jurídico globalmente considerado e dos demais subsistemas que este integra, exigindo-se que com eles comunique e se harmonize, sob pena de a desarticulação entre os diferentes segmentos jurídicos poder fazer perigar a consecução dos objetivos globais do sistema jurídico. Consequentemente, o sistema fiscal não será um agregado normativo fechado ou dotado de fronteiras estanques.

(iii) Dimensão diferenciadora

Será a partir da afirmação do sistema fiscal como um agregado normativo integrado num sistema jurídico que se serve do imposto como instrumento jurídico exclusivo, que se estabelece a "cisão" possível entre o sistema fiscal e o resto do sistema jurídico, traçando-se – ainda que, naturalmente, de modo fluído – as fronteiras que o compreendem. Este conjunto de normas será apartado (diferenciado) das demais pelo facto de ter por objeto a regulação de matéria de impostos. Se, como vimos, as normas jurídicas constituem o objeto imediato do conceito de sistema fiscal, os impostos constituem o seu objeto mediato – portanto, aquilo a que o mesmo se refere ou reporta. Reporta-se exclusivamente a matéria de impostos, excluindo tributos que não assumam essa natureza.

Importa, em todo o caso, assinalar que a referência à matéria dos impostos será aqui assumida em termos amplos, assegurando ao conceito a amplitude e flexibilidade necessárias para que possa compreender o conjunto de normas de diferente valor jurídico, âmbito e conteúdo, que disciplinam juridicamente o específico vínculo jurídico no qual se materializa a obrigação principal de pagamento do imposto e todos os demais aspetos que com tal obrigação se relacionem, ainda que de modo acessório ou instrumental, compreendendo, assim, todas as disposições normativas que, direta ou indiretamente, se reportam às matérias da elaboração, aplicação, gestão e cobrança dos impostos [587]. Procura-se, assim, recortar o sistema de modo suficientemente amplo, para que compreenda todo o universo de elementos que num plano jurídico-normativo e jurídico-institucional, se revelam necessários à adequada realização do fenómeno fiscal. Esta abordagem permite, não apenas delimitar positivamente o sistema fiscal, como também delimitá-lo negativamente, apartando do seu interior

[587] Assinalando a necessidade de recortar o conceito em termos amplos, cfr. YURRITA, Miguel Ángel Collado, FLOR, Luis María Romero, *El Sistema Tributario Español*, *in Manual de Derecho Tributario: Parte Especial*, Luis Manuel Alonso González, Miguel Ángel Collado Yurrita (dirs.), Tercera Edición, Atelier, Barcelona, 2015, 32. A amplitude no recorte normativo do sistema servirá o propósito de evitar que do mesmo resultem excluídas realidades normativas que se revelam fundamentais. Assim, por exemplo, SALDANHA SANCHES apresenta o sistema fiscal como "o conjunto das normas que preveem onerações tributárias para os cidadãos e empresas". Cfr. SANCHES, José Luís Saldanha, Justiça Fiscal, Fundação Francisco Manuel dos Santos, Lisboa, 2010, 48. A definição acaba por se revelar curta, por excluir do seu âmbito dimensões jurídicas que não se correspondam a onerações.

disposições normativas que não possam ser qualificadas como "normas fiscais"[588] – um conceito que retomaremos adiante.

A nuclearidade que os conceitos de "imposto" e de "norma jurídica fiscal" assumem na própria génese do sistema fiscal, justificam que lhes seja dedicada uma maior atenção, pelo que retomaremos a análise de tais conceitos no apartado seguinte.

(iv) Dimensão sistémica em sentido estrito

O que se possa considerar como um "sistema fiscal" dependerá, não só da abordagem ou perspetiva assumida, como também do nível de exigência que se dirija a tal qualificação. Assim, por exemplo, poderá utilizar-se (impropriamente) o conceito a respeito de um qualquer grupo de impostos juridicamente disciplinado e que seja efetivamente aplicado, sem que se reclame qualquer tipo de conexão e articulação entre os mesmos; ou reclamar-se algo mais do que isso, exigindo que entre os mesmo existam vínculos lógicos e uma adequada consciência dos objetivos que através do seu conjunto se pretende ver alcançados[589]. Apenas neste segundo caso, no entanto, se poderá vislumbrar a utilização do conceito em sentido próprio. Com efeito, não será bastante afirmá-lo como um conjunto dos impostos, porquanto a ideia de "sistema fiscal" supõe uma articulação global do conjunto, segundo critérios jurídicos adequados, atribuindo-se a cada figura fiscal um papel integrado e coerente dentro do sistema, em função dos objetivos fixados[590].

---

[588] Reportamo-nos essencial aos problemas que se colocam ao nível da qualificação (normativa) das figuras impositivas, considerando as situações em que o normador atribui designações e qualificações legais que não correspondem (ou podem não corresponder) à configuração das figuras tributárias em presença. Em tais situações, mais do que na dimensão nominativa, importará atentar na materialidade das figuras em questão e, sendo o caso, proceder à respetiva qualificação, conforme se analisa no Ponto 3.9. da Parte III. Particularmente graves serão, a este respeito, soluções normativas como a que resulta do n.º 3 do artigo 4.º da LGT, na qual o legislador – sem que para o efeito se encontre constitucionalmente habilitado – determina a sujeição das contribuições especiais de "melhoria" e de "maior desgaste" são consideradas impostos, dificultando, ainda mais a, já de si difícil, tarefa de proceder à sua qualificação jurídica. Esta questão é retomada no Ponto 3.3. da Parte III, pelo que nos limitaremos aqui a assinalar a necessidade de, em relação a cada contribuição reconduzível àquelas categorias, se proceder ao apuramento da respetiva natureza, à luz dos conceitos e caraterísticas dos diferentes tributos, concluindo pela sua inclusão ou exclusão do sistema fiscal, conforme, respetivamente, se apure tratar-se ou não de um imposto. A partir do momento em que, como fazemos, se estabeleça uma divisão subsistémica dentro do sistema tributário, segregando conjuntos normativos por referência a cada tipo de tributo (impostos, taxas e contribuições), torna-se imperativo recusar ver o sistema fiscal como "um conjunto de contribuições e impostos" (neste sentido, por exemplo, cfr. SANTOS, J. Albano, Teoria Fiscal, Instituto Superior de Ciências sociais e Políticas, Lisboa, 2003, 365-366). O que se refere não prejudicará, naturalmente, que integrem o sistema fiscal normas tributárias que se apliquem de forma transversal a qualquer tipo de tributo (pense-se, por exemplo, nas matérias de procedimento e processo tributário; em disposições substantivas estruturais constantes da LGT e que serão aplicáveis de modo transversal a qualquer tributo; ou nas normas que disciplinam a constituição, poderes e atuação da administração tributária).

[589] Cfr. FRANCO, António L. de Sousa, Finanças Públicas e Direito Financeiro, Volume I e II, 4.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2012, 167-168; BUJANDA, Fernando Sainz de, *Estructura Jurídica del Sistema Tributario*, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1961, 11.

[590] Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, MOREIRA, Vital, Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I, 4.ª Edição Revista, Coimbra Editora, 2007, 1088. Na jurisprudência do TC é possível vislumbrar a identificação do sistema fiscal como o "conjunto (articulado e integrado) dos impostos". Entre outros, cfr. Acórdão do TC n.º 187/2013.

A partir da referência ao sistema fiscal como um agregado de normas tendencialmente sistemático e completo, procura-se, precisamente, incorporar no conceito as propriedades que se revelam indispensáveis para que possa ser qualificado como uma unidade sistémica: a exigência de sistematicidade ou coerência, no sentido que o tecido normativo se encontre livre de incoerências ou contradições; e a exigência de completude, no sentido de que o tecido normativo se encontre livre de lacunas ou incompletudes. Trata-se, no essencial, da reprodução das exigências que observamos relativamente ao sistema jurídico e que nele valem em termos transversais, pelo que não poderiam deixar de ser observadas no contexto do sistema fiscal. No caso deste, o tendencial "isolamento jurídico" que se associa à sua demarcação, permitirá – como dissemos – proteger de um modo especial as normas que o integram, afastando-as do contacto (e, assim, do conflito normativo) com as que se colocam no seu exterior, e permitindo, assim, que o problema das contradições normativas se coloque sobretudo (ainda que não absolutamente) no seu interior. Do mesmo modo, a definição de um perímetro suficientemente demarcado para o sistema fiscal, tenderá a facilitar a identificação das exigências regulatórias às quais deverá o normador assegurar uma adequada resposta, para, quando esta faltar, se promover o respetivo suprimento.

Importa perceber que esta realidade – o "sistema fiscal" – não se equivalerá à simples justaposição dos regimes que asseguram a disciplina de cada figura impositiva, mas que deverá corresponder a algo diferente (algo mais) do que a mera soma das suas componentes. Trata-se de estabelecer uma lógica de coordenação entre diferentes figuras impositivas juridicamente disciplinadas, para que operem autónoma mas articuladamente, na consecução das finalidades globais do sistema, complementando-se e compensando as respetivas imperfeições, para que o resultado sistémico seja diverso (qualitativa e quantitativamente superior) daquele que resulta da mera soma das respetivas componentes. Trata-se aqui da questão da criação de sinergias entre as figuras impositivas, que permitem que as mesmas se beneficiem reciprocamente e atuem concertadamente, aproveitando os efeitos e os regimes respetivos, tornando-se suscetíveis de gerar resultados de conjunto (em termos de realização dos objetivos que para as mesmas são definidos) que superam a mera justaposição dos seus resultados individuais. A atuação concertada e coordenada das diferentes figuras impositivas, às quais são acometidas finalidades ou funções próprias e específicas, gera um efeito sinérgico que conduz a que os resultados da sua ação conjunta se revelem superiores – no que respeita à consecução das finalidades globais do sistema – do que aqueles que seriam obtidos através do somatório dos seus resultados individuais, caso tais figuras fossem consideradas separadamente. Este

acréscimo de resultados será imputável ao sistema e não aos impostos que o integram individualmente considerados.

Para que assim seja, *o alargado e complexo universo normativo que assegura a disciplina do fenómeno fiscal não deverá corresponder a um aglomerado de prescrições desconexas e (porventura) caóticas. A convocação da ideia de sistema visa, precisamente, recusar tal possibilidade, exigindo-se a adequada ordenação e articulação dos princípios e regras fiscais, para que (idealmente) se evidenciem no seu conjunto como uma estrutura dotada de sentido unitário, no qual cada unidade normativa faça parte de um plano superior, apenas vendo o seu sentido individual plenamente esclarecido a partir da consideração do conjunto (portanto, do sistema). Ainda que uma harmonia normativa absoluta (porventura, desejável em termos teóricos) se revele inalcançável em termos práticos, deverão ser exigidas articulação e consequencialidade normativas, que se revelem compatíveis (mesmo que apenas a um nível minimamente tolerável) com a efetiva consecução das finalidades do sistema, assegurando ainda um adequado respeito pelos seus princípios enformadores.*

(v) Dimensão finalística

A referência à funcionalização do imposto ao propósito principal de arrecadação de receita, com vista à preservação ou promoção de bens ou valores jurídicos fundamentais, transporta para o conceito de sistema fiscal uma dimensão finalística, revelando que este corresponderá a um agregado normativo teleologicamente comprometido. Sendo assim, não bastará a existência de um conjunto de normas num dado sistema jurídico que tenham em comum o facto de versarem sobre matéria de impostos, mais se impondo que tais normas se relacionem de um modo especial entre si, formando um corpo de normas que se articulam – de modo coerente e completo – em função da prossecução de específicos fins que lhes sejam comuns. A necessidade de considerar os impostos e as normas que os disciplinam (não de um modo individual ou isolado no contexto do sistema jurídico que fazem parte, mas) enquanto parte de um específico subsistema deve-se, em larga medida, ao facto de existirem tarefas que não lhes são individualmente adjudicadas, mas que são imputadas à unidade formada pelo respetivo conjunto[591]. Será partindo de uma visão de sistema da realidade fiscal que se deixarão apreender as tarefas que lhe são acometidas e as dimensões jurídico-axiológicas (valores jurídicos) que lhe cabe assegurar ou promover. Como teremos oportunidade de analisar, o sistema fiscal (mas não

[591] As funções de partilha dos encargos dos decorrentes da vivência comunitária, de otimização da distribuição dos recursos entre os consociados e a coordenação da ação dos sujeitos com vista a atingir objetivos sociais complexos, será cumprida através do sistema fiscal e não através de impostos autónomos, o que permite perceber que as específicas tarefas atribuídas a cada imposto apenas poderão ser plenamente compreendidas na respetiva integração no sistema fiscal como um todo.

cada um dos seus impostos) poderá ser visto como uma estrutura complexa que é orientada a título principal pelo propósito de assegurar a concretização ao dever fundamental de pagar impostos, movendo-se a título secundário pelos objetivos de assegurar uma redistribuição da riqueza e a regulação dos comportamentos dos contribuintes em função de juízos de valor e desvalor, produzidos à luz da axiologia-jurídica prevalecente.

Como se disse, uma aproximação jurídico-teleológica revelar-se-á insuficiente para – por si só – servir o propósito de identificar um subsistema jurídico – e assim, portanto, o sistema fiscal. De facto, inexistem finalidades exclusivas do sistema fiscal, porquanto aquelas que o "orientam" podem ser (e efetivamente são) também prosseguidas por outras vias (isto é, por outros segmentos normativos)[592]. Na verdade, a seleção de tais finalidades será consequencial em relação à consideração das potencialidades do imposto, o que reforça a conclusão de que será este – e não aquelas – o critério central na identificação do sistema fiscal. Todavia, não será esta uma dimensão despicienda, uma vez que a composição global das finalidades prosseguidas pelo sistema fiscal tenderá a ser única e específica, não se vislumbrando, aliás, um outro segmento normativo que simultaneamente agregue finalidades arrecadatórias, redistributivas e regulatórias[593].

A dimensão teleológica tem por subjacente uma preponderante componente axiológica, uma vez que o sistema fiscal (tal como o sistema jurídico de que faz parte) será necessariamente instrumental à preservação ou promoção de bens ou valores jurídicos fundamentais – isto é, aqueles que são identificados junto da comunidade como essenciais para a convivência social e, por isso, absorvidos pelo sistema jurídico por via da respetiva constitucionalização. O sistema fiscal assumirá um importante estatuto na promoção da sua realização, seja de uma forma direta, mediante a utilização do imposto como mecanismo de intervenção colocado ao seu dispor da sua proteção e promoção (através do desenvolvimento das funções redistributiva e regulatória); seja de uma forma indireta, mediante a arrecadação de receitas necessárias ao desenvolvimento de tarefas dirigidas à sua proteção e promoção (através do desenvolvimento da função arrecadatória). Valores como a dignidade da pessoa humana, a vida humana, a saúde, a educação, a família, o ambiente, a ordenação do território ou o património cultural, merecerem indiscutível proteção pelo sistema jurídico, encontrando-se a sua manutenção e a efetivação fortemente dependente da realização de atos de despesa (por exemplo,

[592] Com efeito, o suprimento das necessidades financeiras públicas poderá ser acautelado por via da cobrança de tributos comutativos (taxas e contribuições), através do acesso ao crédito e até numa lógica patrimonial; a redistribuição de riqueza é também acautelada num contexto de prestação social; e a regulação de comportamentos poderá ser promovida através de soluções de caráter sancionatório ou de regimes de subsídios.

[593] Veja-se que o que mais se aproximaria seria um subsistema formado pelas taxas ou pelas contribuições (ou por ambas), sendo possível imputar a estas finalidades arrecadatórias e regulatórias, contudo, a natureza comutativa em que assentam (e, assim, o critério que as orienta – princípio da equivalência), não lhes permitirá figurar como instrumentos aptos a prosseguir finalidades redistributivas.

com a atribuição de subsídios, com construção e funcionamento de hospitais, escolas e tribunais, ou com o financiamento do policiamento e do exército) que, no contexto de um Estado fiscal, são suportados financeiramente pela cobrança de impostos[594]. Se certos valores são reconhecidos como juridicamente valiosos pelo sistema jurídico, poderão, em abstrato, ser assegurados ou promovidos através do sistema fiscal, instrumentalizando-se as normas fiscais a tal propósito, tudo dependendo da concreta aptidão/inaptidão daquelas ou da conveniência/inconveniência da sua utilização para o efeito; e de uma decisão política tomada nesse sentido[595].

***

A consideração do modo como o conceito de "sistema" se projeta sobre o fenómeno jurídico – análise promovida na Parte I da presente investigação – e a observação do imposto como uma realidade juridicamente disciplinada, torna possível delimitar dentro do "sistema jurídico", um segmento composto por normas que se dedicam à regulação do fenómeno fiscal, e, consequentemente, assumi-lo como um (sub)sistema fiscal, pelo facto de reunir internamente as propriedades das quais tal qualificação depende. Partindo do conceito enunciado, torna-se possível promover uma aproximação ao fenómeno fiscal numa perspetiva holística, considerando em primeiro lugar "o todo", na sua estrutura e aspetos essenciais, tais como as respetivas finalidades e princípios enformadores ou a sua sistematicidade e completude, dirigindo posteriormente a atenção a cada uma das suas componentes que o concretizam, a fim de conhecer a respetiva singularidade e a sua articulação com as demais e a sua relação com o todo. Como teremos oportunidade de assinalar, esta "visão" permitirá, ainda, a desagregação do sistema fiscal em unidades sistémicas de menor dimensão, constituídas por componentes daquele, que se relacionam de modo específico (mais intenso), operando como subsistemas fiscais. Ao mesmo tempo, perspetivando-se o sistema fiscal como uma unidade integrada num contexto normativo mais amplo – o sistema jurídico –, sobressai o papel que aquele representa neste contexto e o modo como se relaciona (externamente) com os demais segmentos normativos.

---

[594] Cfr. NOVAIS, Jorge Reis, A dignidade da pessoa humana, Vol. I - Dignidade e direitos fundamentais, Almedina, Coimbra, 2015, 187.

[595] Apesar da sua preponderância, como tivemos oportunidade de explicar, a demarcação de um subsistema jurídico – e, assim, portanto, do sistema fiscal – não poderá ser procurada através de um referencial axiológico-jurídico, a partir da identificação de certos valores jurídicos "tipicamente fiscais". Uma aproximação deste tipo é proposta por HUMBERTO ÁVILA, o qual procura enunciar o sistema fiscal como o conjunto de normas jurídicas que, direta ou indiretamente, protegem os bens jurídicos cuja disponibilidade é restringida pelo poder impositivo fiscal. Esta será, no entanto, uma abordagem que comporta a dificuldade de pressupor a prévia delimitação do que seja o poder impositivo fiscal, uma vez que sem este referente prévio, não se vislumbra como se possa saber quais os bens jurídicos afetados por tal poder. Cfr. ÁVILA, Humberto, Sistema Constitucional Tributário, Editora Saraiva, São Paulo, 2012, 137.

Uma vez que a definição de "sistema fiscal" desenvolvida no presente apartado o assume como elemento nuclear e diferenciador, e sob pena de aquela se revelar tautológica, importará – ainda que com a necessária brevidade – promover o esclarecimento do sentido que imputamos ao conceito "imposto".

1.2.2. A existência de um instrumento próprio (o imposto) como pressuposto de diferenciação subsistémica

Como tivemos oportunidade de explicar, a génese do "sistema fiscal" será reconduzida a um processo de diferenciação funcional operado no contexto de um sistema jurídico, através da instrumentalização da figura do imposto ao propósito de assegurar ou promover um conjunto de bens ou valores jurídicos. De facto, não correspondendo a uma realidade natural, o imposto assume-se como uma construção humana, pensada e concretizada juridicamente com um específico propósito: o de servir de instrumento (direto ou indireto) para a prossecução de finalidades públicas, não podendo ser compreendido senão como um meio do qual se servem os poderes públicos para prosseguir os respetivos fins, mas nunca como um fim em si mesmo considerado.

A nuclearidade que o imposto assume neste processo, exigirá que nos debrucemos sobre o mesmo, a fim de clarificar o seu sentido. Comungando com outras figuras o facto de ser caracterizável como uma prestação patrimonial, definitiva, coativa e com finalidades financeiras, o imposto integra a categoria dos tributos[596], mas diferencia-se das demais figuras reconduzíveis a tal categoria pelo facto de àqueles traços gerais acrescentar outras especificidades que lhe garantem uma identidade própria e destacável. Colocando o problema de outra forma, as normas jurídicas que têm por objeto a disciplina de tributos integrarão o que se poderá designar por "sistema tributário"[597], contudo, apenas aquelas que estabeleçam padrões comportamentais em matéria de imposto integram o "sistema fiscal". Evidencia-se, assim, a necessidade de delimitar em termos claros e precisos o conceito operativo de imposto.

Partindo do sistema jurídico português, não se identificará um enunciado normativo que reproduza um conceito jurídico-positivo de imposto, o que, por si só, não constituirá uma insuficiência

[596] Em geral, quanto ao conceito de tributo, cfr. XAVIER, Alberto, Manual de Direito Fiscal I, Manuais da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Lisboa, 1981, 35-41; ZARZA, José Antonio Chamorro y, *Derecho Tributario, Parte General*, Ratio Legis, Salamanca, 2014, 95; GAFFURI, Gianfranco, *Diritto Tributario, Parte Generale e Parte Speciale, Sesta Edizione*, CEDAM, Minali, 2009, 5-17; ORTEGA, Rafael Calvo, *Curso de Derecho Financiero, Decimotercera Edición*, Civitas, Thomson Reuters, Navarra, 2009, 51; FALSITTA, Gaspare, *Manuale di Diritto Tributario, Parte Generale, Quinta Edizione Riveduta*, CEDAM, Milani, 2005, 18-41.

[597] Sustentando a necessidade de deslocação do foco de análise do sistema fiscal para o sistema tributário, de modo a garantir uma análise articulada das diversas figuras tributárias, cfr. SILVA, Susana Tavares da, As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário, cit., 24.

que lhe possa ser apontada, uma vez que, constituindo função do Direito o estabelecimento de padrões comportamentais e a definição de regimes jurídicos, não será incumbência sua a concetualização das realidades que disciplina. Ainda assim – tomando por referência o respetivo enquadramento jurídico-constitucional[598] – será possível formular um conceito jurídico de imposto, o qual será válido para efeitos científicos e pedagógicos, mas também normativos, uma vez que a possibilidade de recondução de determinado substrato ao referido conceito comportará a sua sujeição à disciplina normativo-fiscal vigente.

O imposto corresponderá a uma *prestação patrimonial, definitiva, coativa, unilateral, com finalidades financeiras públicas*[599]. Trata-se de um conceito que assume propriedades qualificantes, as quais se projetam positivamente, garantindo a recondução à categoria de imposto das prestações que reúnam as características enunciadas, e projetam negativamente, excluindo da mesma as prestações que não reúnam os pressupostos de tal qualificação. Neste sentido, e independentemente da designação que formalmente lhe possa ser atribuída, uma dada prestação será qualificada como imposto – com todas as consequências normativas daí decorrentes – desde que materialmente se revista das caraterísticas enunciadas[600].

Não cabendo aqui promover uma extensa análise sobre cada uma das propriedades caraterizantes do conceito de imposto, debruçar-nos-emos, ainda que de forma breve, sobre a afirmação da sua "unilateralidade" e do facto de (necessariamente) se lhe associarem "finalidades financeiras".

A caraterística da unilateralidade assume relevância capital ao nível do processo de diferenciação perante as demais figuras tributárias (taxas e contribuições), e, assim, da própria delimitação dos contornos do sistema fiscal. Com efeito, no que respeita à diferenciação dos impostos perante os demais tributos, o critério determinante será a sua natureza "unilateral". Os impostos são

---

[598] Considerando a posição que as suas normas ocupam no contexto do sistema jurídico, o conceito de imposto deverá ser desenhado a partir da respetiva enformação normativo-constitucional, exercício esse que nunca poderá resultar dispensado, mesmo no caso dos ordenamentos que, ao contrário do nosso, promovem a sua definição legal (como por exemplo sucede no ordenamento jurídico espanhol – cfr. Ley General Tributaria, articulo 2.°, n.° 2, al. c) – e no ordenamento jurídico alemão – cfr. *Abgabenordnung*, § 3). Sobre a questão, cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental..., cit., 223; e Cfr. TIPKE, Klaus, LANG, Joachim, Direito Tributário (*Steuerrecht*), Volume I, Tradução da 18.ª alemã por Luiz Dória Furquim, Sérgio Fabris Editor, Porto Alegre, 2008, 134.

[599] A propósito do conceito de imposto, entre outros, cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos..., cit., 223 e seguintes; RIBEIRO, João Sérgio, Um novo paradigma de imposto, Revista Fiscalidade, n.° 43, julho-setembro, Instituto Superior de Gestão, 2010, 7 e seguintes; SILVA, Susana Tavares da, Direito fiscal: teoria geral, 2.ª edição, 2015, 23 e seguintes.

[600] A qualificação de uma dada realidade como imposto (como aliás constitui entendimento do TC, firmado em Acórdãos como, por exemplo, os n.°s 848/2017, 539/2015 e 365/2008) não dependerá da designação formal que lhe seja atribuída, mas do respetivo regime jurídico material. Assim, por exemplo, um tributo formalmente designado por "taxa" ou "contribuição" poderá ser reconduzido à categoria de imposto pelo facto de reunir todas as características das quais depende tal qualificação. A propósito da problemática da qualificação das figuras tributárias, ver o Ponto 3.9.1. da Parte III.

exigidos aos contribuintes com o propósito principal de suprir necessidades financeiras decorrentes do desenvolvimento da atividade de prossecução do interesse público, a qual os tem por destinatários, o que significa que o cumprimento da obrigação de imposto projeta-se num conjunto de prestações de natureza pública das quais os contribuintes beneficiam. No entanto, estas prestações não se articulam de modo individual e específico com o cumprimento da obrigação de imposto, sendo nesse preciso contexto frequente afirmar-se o seu caráter unilateral[601]. Cumpre, em todo o caso, observar que esta "unilateralidade" deverá ser entendida num sentido muito específico, não compreendendo a total ausência de vinculação deôntica para a contraparte, considerando que se trata de imposições patrimoniais cuja exigência – como teremos oportunidade de melhor explicar adiante – apenas se justifica num contexto de satisfação de necessidades coletivas[602]. Este aspeto é facilmente observado quando considerada a modelação dos factos tributários tidos por relevantes pelas normas jurídicas para o seu nascimento, uma vez que ao contrário do que sucede com as taxas e com as contribuições, as quais são exigidas de acordo com um critério extrínseco ao sujeito passivo – princípio da equivalência –, visando fazer refletir na esfera jurídica dos respetivos sujeitos passivos os custos associados à realização de prestações administrativas de que são causadores ou beneficiários (no caso das taxas, contraprestações efetivas[603]; no caso das contribuições, contraprestações meramente presumidas[604]), decorre da natureza dos impostos a sua exigência em função de um critério de natureza intrínseco ao próprio sujeito passivo – o princípio da capacidade contributiva[605]. À luz deste, cabe à norma fiscal selecionar como relevantes os substratos factológicos de caráter económico que se revelem aptos a manifestar a capacidade do sujeito passivo para suportar a oneração fiscal, independentemente da individualização de qualquer contraprestação (mais ou menos individualizada) de que possam beneficiar[606]. De tudo isto decorre, desde logo, não poder o contribuinte exonerar-se do

[601] Sobre a questão, entre outros, cfr. TIPKE, Klaus, LANG, Joachim, Direito Tributário..., cit., 137; AYALA, José Luis Pérez de, BECERRIL, Miguel Pérez de Ayala, Fundamentos de Derecho Tributario, 4.ª Edición, Dykinso, Madrid, 2015, 51; ALBERTO XAVIER, Manual de Direito Fiscal I, cit., 43; e MARTINEZ, Soares, Direito Fiscal, cit., 27.

[602] Com pertinência a este propósito, assinala o TC que "o imposto, enquanto prestação unilateral, não corresponde a nenhuma contraprestação específica por parte do Estado; ele terá apenas a contrapartida genérica do funcionamento dos serviços estaduais". Cfr. Acórdão n.º 365/2008. Daí que, por regra, os impostos sejam destinados a cobrir os custos de serviços públicos indivisíveis, isto é, aqueles que não têm um beneficiário específico. Cfr. ZARZA, José Antonio Chamorro y, Derecho Tributario, cit., 98.

[603] Entre outros, Cfr. VASQUES, Sérgio, O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária, Almedina, Coimbra, 2008, 445-446; SILVA, Suzana Tavares da, As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário, cit., pp 105 e seguintes; e FERREIRA, Eduardo Paz, Ainda a propósito da distinção entre impostos e taxas: o caso da taxa municipal devida pela realização de infra-estruturas urbanísticas, in Ciência Técnica e Fiscal, n.º 380, Ministério das Finanças, outubro-dezembro, 1995, Lisboa, 67.

[604] Entre outros, Cfr. VASQUES, Sérgio, O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária, cit., 447-448.

[605] Aspeto que é objeto de análise no Ponto 2.1.4.

[606] A obrigação de pagar impostos pelos cidadãos desliga-se da atividade dos entes públicos e dos benefícios particulares gerados pela mesma - daí que surja como consequência da realização de determinados factos selecionados pela norma, os quais não se relacionam com um específico benefício obtido

cumprimento da obrigação de imposto (ou exigir a restituição de prestação entregue) com fundamento na não realização de uma prestação determinada ou no desequilíbrio entre a prestação patrimonial entregue e as prestações públicas não individualizadas de que beneficia; da mesma forma, não poderão as prestações públicas referidas deixar de lhe ser prestadas com fundamento no incumprimento de determinada obrigação de imposto.

O conceito de imposto enunciado assenta também num pressuposto de ordem finalística, significando isto que a qualificação de certa figura tributária como um imposto pressupõe a imprescindível verificação de um elemento teleológico ou finalístico, relacionado com propósito subjacente à exigência do imposto ao contribuinte: será uma prestação exigida com finalidades financeiras. Ora, a associação de finalidades financeiras à arrecadação do imposto constituirá um pressuposto qualificativo intransponível, sendo de recusar tal qualificação a quaisquer prestações que sejam exigidas sem esse escopo, como será o caso das penas ou coimas, cuja arrecadação se associa a finalidades de natureza preventiva e repressiva[607]. Este aspeto, aparentemente incontroverso, torna-se problemático quando se considere a possibilidade de associar aos impostos finalidades não financeiras. Com efeito, a cobrança dos impostos tem em vista a arrecadação de receitas públicas destinadas a financiar a satisfação de necessidades de natureza coletiva ao mais diversificado nível (saúde, educação, defesa, segurança, justiça, etc.), o que – como melhor analisaremos adiante – não significará que aos mesmos não possam associar-se finalidades distintas daquelas. Ao longo do tempo, foi evoluindo a discussão em torno da possibilidade de associação aos impostos de finalidades sem natureza financeira, tendo passado de um posicionamento inicial que negava tal possibilidade à sua admissão a título secundário, para passar a prevalecer o entendimento segundo o qual as finalidades financeiras poderão ser subalternizadas, prosseguindo-se a título principal outros escopos juridicamente protegidos – como, por exemplo, a proteção do meio ambiente, a promoção do crescimento económico, a redistribuição da riqueza, o fomento da poupança ou do consumo –, desde que o propósito financeiro esteja presente, ainda que a título secundário ou acessório. O problema que se coloca será, quanto a nós, o de articular tal possibilidade (de subalternização do propósito financeiro) com o caráter "unilateral" dos impostos, de tal forma que a prossecução de finalidades sem natureza arrecadatória a título principal não conduza à sua transformação num tributo de natureza

---

pelo sujeito passivo Cfr. ALARCÓN-GARCÍA, Gloria, *Manual del Sistema Fiscal Español, Un compendio sistemático y práctico*, Civitas, Thomson Reuters, Navarra, 2009, 95. Em todo o caso, assinala CALVO ORTEGA, mesmo no caso das taxas e contribuições não será rigoroso falar de prestação e contraprestação, pela ausência de atividade negocial que resulta pressuposta pela estrutura tributária, cfr. ORTEGA, Calvo, Curso de Derecho Financiero, Thomson Reuters, Civitas, Navarra, 2009, 151.

[607] Neste sentido, cfr. TIPKE, Klaus, LANG, Joachim, Direito Tributário..., cit., 135 e 138; NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental..., cit., 241; XAVIER, Alberto, Manual de Direito Fiscal I, cit., 41; QUERALT, Juan Mártin, e OUTROS, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, cit., 70-71.

comutativa. A este respeito tende a distinguir-se "impostos fiscais" (aqueles que assumem a título principal um escopo financeiro) e "impostos extrafiscais" (os que assumem a título principal um propósito não financeiro), no entanto, esta será – quanto a nós – uma qualificação imprecisa, por motivos vários[608]. Em primeiro lugar, e como melhor veremos adiante, o sistema fiscal é complexo do ponto de vista das respetivas finalidades, as quais não se reconduzem exclusivamente a um fito arrecadatório, mas se estendem pelos domínios redistributivos e regulatórios. Se todas elas são finalidades (constitucionalmente) acometidas ao sistema fiscal, resultará impreciso qualificar umas como fiscais e as outras como extrafiscais, como se apenas a primeira lhe "pertencesse" e as segundas lhe fossem "emprestadas". Em segundo lugar, a possibilidade de se observar em relação a certa figura impositiva uma inversão do propósito arrecadatório por um outro sem essa natureza (portanto, redistributivo ou regulatório) terá que ser articulada com a exigência de que a mesma se revista da caraterística da "unilateralidade", não podendo significar a descaraterização da sua estrutura. Esta não será uma questão incontroversa e fácil de resolver, uma vez que a associação de tais finalidades poderá – aliás, tenderá a – conduzir a uma transformação tal na estrutura da figura impositiva que a mesma passe a assentar numa lógica de "bilateralidade", traduzida no propósito de, através da prestação patrimonial exigida, imputar um custo ao seu causador ou um benefício a quem dele retire proveito. Este será um problema que coloca ao nível da criação de novas figuras impositivas (ou da reformulação de figuras impositivas tradicionais), orientando-as por critérios não reconduzíveis ao princípio da capacidade contributiva, mas ao da equivalência, como será o caso da formulação de (verdadeiros[609]) "impostos ambientais" que resultam estruturados segundo uma lógica (comutativa) de "poluidor-pagador". Retomaremos esta problemática adiante – no Ponto 3.9. da Parte III – a propósito dos problemas de "errónea qualificação jurídica".

---

[608] Sem prejuízo da classificação assinalada, conforme refere TEIXEIRA RIBEIRO: "nunca os impostos fiscais são exclusivamente fiscais" e "nunca os impostos extrafiscais são exclusivamente extrafiscais". Os impostos não poderão ser exclusivamente fiscais, uma vez que o Estado quando os institui sempre terá em vista uma certa repartição dos encargos pelos contribuintes; e não poderão ser exclusivamente extrafiscais, uma vez que as receitas com eles arrecadados sempre acabarão por ser afetas à satisfação das necessidades financeiras públicas, uma vez que não podem ser cobradas com um propósito de permanente entesouramento. Cfr. RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, Lições de Finanças Públicas, 5.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 1995, 261. "The state collects money in order to spend it, not just in order to obtain it. Taxation and public expenditure are in this sense mutually interrelated". Cfr. MENÉNDEZ, Agustín José, *Justifiyng Taxes, Some Elements for a General Theory of Democratic Tax Law*, Kluwer Academic Publishers, Dordrecth, 2001, 139.

[609] A referência é importante, uma vez que, face à saturação das bases fiscais tradicionais, como forma de reduzir a resistência associada à instituição de novos tributos ou de aumento da receita associada aos existentes, torna-se frequente o recurso a uma "argumentação ambiental" como forma de justificar soluções jurídico-fiscais que, em rigor, se orientam exclusivamente por propósitos reditícios. A propósito deste problema, cfr. Ponto 3.11.1. da Parte III.

1.2.3. A localização do sistema fiscal no cosmos normativo

Não constituindo uma realidade homogénea, o sistema jurídico desdobra-se em múltiplas unidades normativas de menor dimensão, recortadas no seu interior, que desenvolvem lógicas sistémicas próprias (especiais) e diferenciáveis das que se associam às demais normas que o integram, permitindo, assim, falar em subsistemas jurídicos. Estes não se caraterizam por uma absoluta clausura sistémica, antes se exigindo que comuniquem e se articulem entre si, para que resulte assegurada a coerência das respetivas soluções, entre si e com o sentido unitário do sistema jurídico. Todavia, estes subsistemas podem também ser objeto de um desdobramento interno em unidades sistémicas de menor dimensão: sem prejuízo da identificação do referencial comum do qual parte a qualificação de certo agregado normativo como um subsistema, dentro deste poderá ser possível identificar referenciais de natureza mais especifica, a partir dos quais se torne possível isolar grupos de normas de dimensão mais reduzida em relação aos quais sejam (igualmente) identificáveis propriedades sistémicas. Este desdobramento sucessivo será orientado por duas ideias fundamentais de especialidade e de auto-organização, correspondendo à formação de redutos normativos no seu interior dotados de uma identidade sistémica própria, cuja formação possibilita a redução da intensidade das relações que as suas normas mantêm com as que se encontram no seu exterior. São, assim, criadas sucessivas camadas normativas internamente organizadas com um grau de especialidade cada vez maior, em atenção à concreta relação que se estabelece entre certo tipo de instrumentos que no seu âmbito são normativamente configurados e a determinadas finalidades cuja realização é exigida do subsistema em análise. Neste contexto de desdobramento subsistémico sucessivo, constata-se que as mesmas normas que integram os subsistemas menores (ou derivados) pertencem simultaneamente ao subsistema maior (do qual derivam). Como se compreenderá, quanto mais limitada for a circunscrição normativa sob análise, superiores serão os índices de afinidade, homogeneidade e coesão normativa entre as normas que os integram[610], sendo, por isso, mais facilmente observáveis as necessárias propriedades sistémicas em relação a um conjunto mais limitado de normas do que relativamente a um segmento mais alargado.

Partindo deste quadro conceptual, em abstrato, seria possível identificar o sistema fiscal como o produto de sucessivos desdobramentos normativos: o conjunto das normas que disciplinam os impostos integrará um segmento normativo mais amplo, formado pelas que regulam os tributos; estas, por sua vez, integram um segmento normativo mais amplo, formado pelas normas que regulam os instrumentos de receita pública; tais normas farão parte de um conjunto mais amplo de normas,

[610] Cfr. ORTEGA, Rafael Calvo, *Curso de Derecho Financiero*, cit., 48.

dedicadas à disciplina dos instrumentos financeiros públicos. Aferir das propriedades sistémicas de cada um destes agregados será uma tarefa que excede amplamente os presentes propósitos investigatórios, aspeto que afastará a concreta possibilidade de esclarecer em termos definitivos se, para além de constituir um subsistema integrado no sistema jurídico, será possível identificar subsistemas intermédios que acomodem sistemicamente o agregado normativo composto pelas normas fiscais. Não será, em todo o caso, desprovido de utilidade o exercício de localização do sistema fiscal no cosmos normativo que integra o sistema jurídico, identificando, dessa forma, as normas ou agregados normativos que se relacionam com aquele de um modo mais próximo e que, por isso, reclamam um maior cuidado ao nível da respetiva articulação.

O sistema fiscal poderá ser assumido como um reduto normativo integrado num segmento de normas que têm por objeto a disciplina jurídica dos tributos, com vista a preservar ou promover bens ou valores jurídicos fundamentais, o qual será, portanto, integrado por normas fiscais, mas também por normas que têm por objeto a regulação de figuras tributárias de natureza comutativa (taxas e contribuições). Poderá falar-se de "sistema tributário" a propósito deste conjunto normativo, desde que resultem cumpridas as respetivas exigências sistémicas[611]. Por sua vez, as normas do sistema tributário (nas quais estão pressupostas as fiscais) fazem parte de um *sector* jurídico-regulatório que se diferencia pelo facto de assumir como objeto a disciplina jurídica dos instrumentos de receita pública, nele se incluindo – para além das normas tributárias – as normas que regulam as receitas públicas de natureza creditícia e de natureza patrimonial[612]. O conjunto destas normas, juntamente com aquelas que regulam os instrumentos de despesa pública[613], dão corpo a um segmento normativo cujo critério distintivo assenta no facto de regular instrumentos jurídico-financeiros públicos[614]. Recorre-se ao conceito de "sistema (jurídico) financeiro público", com o propósito de recortar um conjunto de normas

[611] Para uma compreensão sistémica das normas que integram o sistema tributário, cfr. SILVA, Susana Tavares da, As taxas e a coerência do sistema tributário, cit..

[612] Assinalando que a divisão do sistema financeiro em agregados normativos que se dedicam às receitas públicas de natureza tributária, creditícia e patrimonial. Cfr. TELLA, Ramón Falcón y, *Derecho Financiero y Tributario...*, cit., 25. Poderia, assim, falar-se num sistema de receita pública, no pressuposto de que fosse possível imputar ao conjunto normativo as necessárias propriedades sistémicas que temos assinalado.

[613] Em geral, sobre o conjunto das normas que regulam a despesa pública como um agregado de natureza sistémica, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Direito da Despesa Pública, Almedina, Coimbra, 2019, 33 e seguintes.

[614] Há uma unidade fundamental assente numa íntima conexão teleológica entre as atividades públicas dirigidas à aquisição de recursos financeiros (receita) e à sua utilização (despesa), verificando-se que a primeira apenas se justifica em função da segunda (cfr. TELLA, Ramón Falcón y, *Derecho Financiero y Tributario...*, cit., 21-23), considerando que os poderes públicos não arrecadam receita com propósitos de entesouramento, mas com o fito de financiar a sua atuação de prossecução dos Interesse público (cfr. MENÉNDEZ, Agustín José, *Justifying Taxes*, cit., 139). Importa, em todo o caso, ter presente que, embora os instrumentos que se movem pelo lado da receita tendam a assumir caráter instrumental relativamente àqueles que operam pelo lado da despesa, importa não perder de vista que também os primeiros podem ser utilizados com propósitos que não confundem com a satisfação de necessidades financeiras públicas (portanto, com a simples obtenção de recursos públicos), atuando diretamente como instrumentos de natureza redistributiva e regulatória dos comportamentos dos contribuintes (cfr. TELLA, Ramón Falcón y, *Derecho Financiero y Tributario...*, cit., 24).

que têm como comum objeto a disciplina jurídica de instrumentos que contendem com a obtenção (receita) ou utilizar (despesa) recursos financeiros públicos[615]. Sendo assim, as normas que regulam o fenómeno fiscal, são (simultaneamente) normas tributárias, normas de receita pública e normas financeiras públicas[616]. Todas estas normas integram – ao lado de outras – aquilo que poderá considerar-se o *sector* das normas publicistas ou "sistema jurídico público"[617].

1.2.4. A imperativa constituição do sistema fiscal

A configuração dos impostos – ou melhor, do conjunto de normas que asseguram a sua disciplina – como um (sub)sistema não será verdadeiramente uma opção, mas algo que se impõe inelutavelmente. Existem especificidades associadas ao fenómeno fiscal e ao modo como o mesmo resulta constitucionalmente compreendido, que reclamam que os impostos (os seus regimes jurídicos) sejam integrados num especial subsistema dotado de (relativa) autonomia no contexto do sistema jurídico.

O ponto de partida para compreendermos a asseveração antecedente, poderá passar por considerar que, pese embora o texto constitucional não estabeleça de modo expresso a tal qualificação, resultam dele diversos dados normativos que sustentam a configuração do Estado português como um "Estado fiscal", correspondendo o predicado "fiscal" ao propósito de o qualificar como um Estado que se financia maioritariamente através de receita obtida com a cobrança de impostos[618]. Esta conclusão encontrará a sua génese em duas opções constitucionais fundamentais ou estruturantes. Em primeiro lugar, observa-se a consagração de uma economia de mercado, assente na separação fundamental entre as esferas de intervenção pública e privada, definindo-se como subsidiária a intervenção da

[615] Cfr. ORTEGA, Rafael Calvo, *Curso de Derecho Financiero*, cit., 46-47.

[616] Assinalando que o sistema fiscal constitui parte integrante de um contexto normativo mais amplo que corresponde ao sistema financeiro público, cfr. MENÉNDEZ, Agustín José, *Justifying Taxes*, cit., 118.

[617] Referindo-se à inclusão do sistema fiscal num "sistema excêntrico" que corresponderá ao "sistema jurídico público", cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, Almedina, Coimbra, 1998, 599. De modo aprofundado, a propósito da recondução de um segmento normativo ao Direito público ou privado, cfr. GONÇALVES, Pedro Costa, Entidades Privadas com Poderes Públicos, O exercício de poderes públicos de autoridade por entidades privadas com funções administrativas, Almedina, Coimbra, 2008, 228 e seguintes. De facto, correspondendo a um conjunto de normas que se "move" no contexto de relações entre os poderes públicos e os sujeitos privados, sendo de natureza publicista a sua enformação teleológica e servindo-se de instrumentos de caráter eminentemente restritivo, o sistema fiscal assume-se como um segmento normativo de caráter publicista. Cfr. FAVEIRO, Vítor António Duarte, O Estatuto do Contribuinte, cit., 512-513.

[618] Cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 191-192. Ou através de crédito público a ser financiado através de impostos futuros, cfr. MENÉNDEZ, Agustín José, *Justifying Taxes*, cit., 20. Ainda que certos movimentos reclamem uma diminuição da preponderância das receitas fiscais através do incremento das receitas tributárias de natureza comutativa, seguindo uma orientação segundo a qual as prestações públicas deverão ser onerosas e suportadas pelos respetivos beneficiários (cfr. VASQUES, O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária, cit., 305 e seguintes; CANOTILHO, J. J. Gomes, MOREIRA, Vital, Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I, cit., 1096-1097), a sustentação financeira do Estado português é essencialmente assegurada pela cobrança de impostos.

primeira e entregando-se à segunda as opções essenciais sobre a produção, distribuição e consumo de bens e serviços. Isto será bastante para afastar uma abordagem patrimonial ou empresarial (portanto, assente numa estrutura de financiamento essencialmente composta por receitas provenientes da propriedade e da atividade empresarial pública), segundo a qual o Estado se financiaria diretamente e de forma ativa e intensa junto da economia, através de iniciativas de caráter económico; e sustentar uma abordagem essencialmente tributária, segundo a qual a estrutura de financiamento público seria essencialmente constituída por receita obtida com a cobrança de tributos, assente portanto numa atuação "indireta" do Estado sobre a economia. Em segundo lugar, partindo da análise do conjunto de necessidades coletivas públicas cuja satisfação resulta constitucionalmente colocada ao encargo do Estado, verifica-se que as mesmas pressupõem a produção de bens públicos[619] e de bens semipúblicos cuja disponibilização se encontra constitucionalmente prevista como total ou parcialmente gratuita[620]. Uns e outros não podem ser financiados numa lógica comutativa (ou seja, através da cobrança de contribuições ou taxas), uma vez que os custos associados à sua produção são insuscetíveis de imputação direta aos sujeitos que deles beneficiam, no caso dos primeiros, porque são ontologicamente indivisíveis, e no caso dos segundos, porque o são por imposição constitucional, daqui resultando a necessidade de custear a sua produção essencialmente através da cobrança de impostos[621]. Por aqui se explicará, aliás, o facto de, ao contrário do que sucede com as demais figuras tributárias (as taxas e as contribuições), sobre as quais se debruça individualmente num reduzido número de artigos[622], a Constituição dedicar uma grande atenção aos mecanismos impositivos de natureza fiscal, pronunciando-se sobre os mesmos de modo especificado numa pluralidade alargada de enunciados normativos que servem de suporte textual à designada "Constituição fiscal"[623] e – como veremos – reclamando imperativamente a composição sistémica das normas fiscais.

Como se compreenderá, os impostos não são realidades naturais, mas construções humanas, pressupondo, por isso, a aprovação de regimes jurídicos suportados na aprovação de normas que disciplinem a sua criação e funcionamento. Por sua vez, a ambiciosa missão que deles é reclamada,

---

[619] Como serão exemplos a defesa, a segurança, a diplomacia ou a iluminação pública.

[620] Será o caso dos serviços de justiça no contexto de proteção jurídica (artigo 20.º da Constituição), da proteção da Segurança Social, mesmo para aqueles que não se encontrem em condições de para ela contribuir (artigo 63.º da Constituição), dos serviços de saúde para quem não os consiga custear (a) do n.º 1 do artigo 64.º da Constituição) ou do ensino básico (al. a) do n.º 3 do artigo 74.º da Constituição).

[621] Cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 210-216.

[622] A respeito das figuras tributárias de caráter comutativo, será possível destacar os seguintes enunciados: a al. b) do n.º 4 do artigo 115.º, al. i) do n.º 1 do artigo 165.º ou o n.º 3 do artigo 238.º da Constituição.

[623] Com efeito, são vários os dispositivos que a Constituição dedica à regulação da figura do imposto, destacando-se os seguintes: al. h) do n.º 2 do artigo 62.º, al. h) do n.º 2 do artigo 66.º, al. f) do n.º 2 do artigo 67.º, al. b) do artigo 81.º, os artigos 103.º e 104.º, a al. i) do n.º 1 do artigo 165.º, als. i) e j) do n.º 1 do artigo 227.º, n.º 1 do artigo 232.º e o artigo 254.º da Constituição.

que não corresponde apenas (a título principal) à arrecadação de receita em níveis adequados ao financiamento das necessidades financeiras pública mas também à distribuição pelos contribuintes em termos constitucionalmente conformes, não se deixará cumprir fora de um contexto sistémico, pelo menos, quando se tenham presentes os quadros regulatórios típicos de um Estado de Direito. A configuração sistémica das normas fiscais será simultaneamente reclamada pelos imperativos de igualdade e de segurança jurídica e proteção da confiança. Constitui uma exigência indeclinável do princípio da igualdade que a normação que se debruça sobre os impostos seja configurada como uma unidade dotada de propriedades sistémicas[624] – ou, pela negativa, que não constitua um agregado disperso, desconexo e incompleto de normas jurídicas fiscais. De facto, o ideal de justiça assente na tendência para a generalização e no postulado que determina a necessidade de tratar o igual de modo igual e o diferente de forma diferente, de acordo com a medida da sua diferença, apenas obterão adequada satisfação no contexto de um complexo normativo sistemicamente configurado, porquanto a dispersão, contrariedade e incompletude normativas favorecerão a concessão de tratamentos fiscais arbitrários e injustificadamente discriminatórios entre os contribuintes[625]. Por sua vez, a segurança jurídica e proteção da confiança exigem a determinabilidade, previsibilidade, estabilidade e continuidade das normas fiscais, apontando, por isso, para o enquadramento sistémico destas, considerando que dificilmente se conceberá que possa o cumprimento de tais exigências ser assegurado quando o tecido normativo fiscal se encontre disperso e lhe faltem as propriedades da sistematicidade e completude. Partindo, portanto, dos princípios da igualdade e da segurança jurídica e proteção da confiança, os quais indubitavelmente integram o conjunto de dimensões principiológicas dotadas de dignidade constitucional que enformam a disciplina dos impostos – conforme se observará no Ponto 1.2.4. do Capítulo I da Parte II –, será possível concluir pela vigência de uma exigência constitucional no sentido de que a disciplina normativa fiscal seja compreendida num contexto sistémico e não como uma pluralidade de fenómenos autónomos e reciprocamente desconexos.

Dando seguimento às exigências enunciadas, a própria Constituição reclama do legislador – nuns casos de modo expresso e noutros de modo explícito – a configuração de um edifício normativo construído no contexto do sistema jurídico, que tenha por missão a regulação da matéria dos impostos e que se revista de propriedades sistémicas, o que significa que a reunião de todas as normas jurídicas fiscais vigentes no sistema jurídico português deverá permitir a identificação de um subsistema, ou seja, um conjunto normativo diferenciável (relativamente autónomo) e revestido de tendencial

[624] Cfr. OLLERO, Casado Gabriel, Artículo 133, Comentario a la Constitución española: XL Aniversario de la Constitución, in Comentarios a la Constitución Española, XL Aniversario, Wolters Kluwer, Madrid, 2018, 886.

[625] Cfr. TESAURO, Francesco, *Istituzioni di Diritto Tributario, 1 – Parte Generale*, Uter Giuridica, Milano, 2009, 79-80.

sistematicidade e de completude. A instituição do sistema fiscal será uma exigência expressamente enunciada ao longo do texto constitucional, impondo-se em termos supraordenados ao legislador: (i) o artigo 103.º da Constituição, para além de o utilizar na fixação da respetiva epígrafe, socorre-se do conceito de "sistema fiscal" para estabelecer as (ou, pelo menos parte das) finalidades que através dele (isto é, no seu conjunto) deverão ser prosseguidas (satisfação das necessidades financeiras públicas e repartição justa dos rendimentos e da riqueza), ao mesmo tempo que estabelece exigências e condicionantes a respeito da produção das normas que o deverão integrar – observa-se, assim, que lhe são imputadas finalidades próprias, para cuja realização deverão contribuir individualmente os diferentes impostos que o integram, permitindo-se que estes desenvolvam uma ou mais funções diferenciadas, mas complementares entre si, numa lógica sinérgica que passa pela rentabilização das potencialidades individuais de cada imposto e pela compensação das respetivas debilidades, na consecução de objetivos que são apontados ao sistema como um todo, pressupondo-se, portanto, a ideia de um conjunto que não corresponde apenas à justaposição das componentes que o integram, mas que assume uma identidade própria para além daquelas; (ii) o artigo 104.º da Constituição, pese embora não utilize de modo expresso o conceito de sistema fiscal, tem-no subentendido, porquanto, arrancando do pressuposto da sua imperativa existência, delimita um conjunto de exigências quanto à sua composição e estrutura, tendo subjacente a ideia de que o mesmo será desdobrado em diferentes segmentos impositivos que contribuem individualmente para a realização da teleologia fixada para o conjunto; (iii) a al. i) do n.º 1 do artigo 165.º da Constituição socorre-se do conceito para sujeitar a sua disciplina à reserva de competência relativa da Assembleia da República, uma disposição que – conforme se explicará em momento posterior da presente investigação – se revelará determinante a propósito da necessária composição sistémica das normas que regulam os impostos, uma vez que a partir dela se aponta expressamente para a consagração de regimes gerais ou de enquadramento, que sirvam de "acomodação sistémica" aos regimes especiais através dos quais o sistema fiscal é densificado e concretizado; (iv) a al. i) do n.º 1 do artigo 227.º e o n.º 1 do artigo 232.º da Constituição pressupõem e referem-se ao sistema fiscal nacional quando concedem poderes às (assembleias legislativas das) Regiões Autónomas para proceder à sua adaptação às especificidades regionais, reclamando, não apenas uma adaptação deste ou daquele imposto, desta ou daquela solução, de forma a dar resposta a certas particularidades ou necessidades individuais das Regiões, mas de as assumir numa perspetiva global e de forma integrada, para assim identificar um arranjo normativo que assegure um adequado ajustamento do "sistema fiscal nacional" àquelas especificas necessidades regulatórias. Em todos estes casos, a utilização do conceito de "sistema fiscal" no texto constitucional

não tem subjacente a sua consideração como uma mera recomendação, mas como algo que se impõe (constitucional) e que compete ao legislador concretizar, de tal modo que os impostos não constituam unidades singularmente concebidas, mas tome em consideração a necessidade de inserção dos mesmos num corpo tendencialmente coerente e completo.

A configuração do agregado normativo disciplinador dos impostos como um sistema não constituirá, portanto, uma decisão pautada por critérios de conveniência ou de oportunidade, antes correspondendo a uma necessidade constitucionalmente imposta, tanto de modo implícito como de forma expressa.

1.2.5. O caráter ideal do conceito de sistema fiscal

A ideia de sistema fiscal tende a ser formulada em termos ideais, emergindo frequentemente, não tanto como uma explicação teórica de algo existente, mas como uma meta definida em termos teóricos à qual o concreto sistema fiscal deverá aspirar, de tal forma que os níveis de satisfação ou de descontentamento perante um concreto sistema fiscal dependerão da sua maior ou menor aproximação a esse ideal[626]. Este aspeto é importante, uma vez que apenas quando exista a capacidade de perceber a diferença entre o que as coisas são (realmente) e o que deveriam ser (idealmente), será possível atuar no sentido da sua transformação em conformidade com tal convicção[627].

Em termos ideais e abstratos, o sistema fiscal deveria ser configurado/concretizado de modo tal que se revelasse capaz de assegurar que as diversas dimensões axiológico-jurídicas que nele se encontram compreendidas fossem acauteladas com uma intensidade máxima. Em termos realísticos e concretos, porém, na presença dos constrangimentos de diversa ordem que tal tarefa enfrenta, revela-se inevitável aceitar que a satisfação daquelas acabe por se observar em níveis mínimos, toleráveis ou aceitáveis, operando-se uma degradação qualitativa de um "sistema fiscal ideal" para um "sistema fiscal possível". Na verdade, a emergência de incoerências e incompletudes no âmbito do sistema fiscal – como melhor explicaremos em momento posterior da presente investigação – será inevitável, resultando, assim, colocada a descoberto a sua condição ontologicamente imperfeita, o que implicará uma flexibilização das exigências de sistematicidade e completude que se lhe dirigem, as quais não podem deixar de ser compreendidas em termos (necessariamente) relativos ou tendenciais – portanto,

---

[626] Cfr. BUJANDA, Fernando Sainz, *Estructura Jurídica del Sistema Tributario*, *in* Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1961, 11. Os agregados normativos que nos diferentes Estados incidem sobre a matéria dos impostos encontram-se mais ou menos distantes de um sistema ideal, neles sendo possível identificar quebras do sistema, que perturbam a sua unidade, ordem e coerência. Cfr. TIPKE, Klaus, Princípio da Igualdade e Ideia de Sistema no Direito Tributário, in Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira, Editora Saraiva, 1984, 524.

[627] Cfr. MENÉNDEZ, Agustín José, *Justifying Taxes*, cit., 76.

como referenciais ou ideais aos quais se deverá aspirar, mas cuja integral realização ou satisfação acabará por se revelar inalcançável[628]. O "relaxamento" que se assinala não poderá, todavia, resvalar numa "desfiguração" do conceito de "sistema fiscal", sob pena de se admitir que um qualquer agregado normativo, ainda que desconexo e pejado de contradições e incompletudes, possa receber tal qualificação[629].

O agregado normativo disciplinador dos impostos, mesmo que dotado de propriedades e caraterísticas que legitimem concluir pela sua configuração como um sistema, será atingido por disrupções sistémicas de diversa ordem, as quais, ainda que possam não acarretar uma imediata e inelutável quebra ou negação na ideia de sistema fiscal, sempre serão responsáveis por um afastamento – em maior ou menor medida – daquela que seria a sua configuração ideal. Sem prejuízo de retomarmos esta temática ao longo da Parte III da presente investigação, dedicada às disrupções sistémicas, será pertinente salientar neste momento que a degradação qualitativa da composição sistémica do tecido normativo-fiscal se deverá a razões de natureza diversa, as quais poderão ser, tanto de ordem jurídica como extrajurídica. Nos parágrafos seguintes, procuraremos demonstrá-lo, ainda que de forma breve, recorrendo a algumas das mais evidentes condicionantes que se colocam à concretização do protótipo ideal de sistema fiscal.

Como tivemos oportunidade de assinalar, os sistemas fiscais são o resultado da combinação de elementos de ordem história e racional, não podendo uns ou outros ser desconsiderados na sua formação. Se é certo que o labor da Ciência Jurídica (fiscal) tenderá a orientar a produção normativa no sentido da sua racionalização, assegurando o devido suporte a reformas fiscais de caráter estrutural orientadas por um ideal de perfeição (jurídico-)sistémica, importa não ignorar que o sistema fiscal corresponderá a um produto historicamente constituído, no qual grande parte das soluções firmadas correspondem ao resultado de um processo assente numa lógica de "tentativa-erro" e que acabam por granjear um certo "enraizamento" e, consequente, "habituação" por parte dos contribuintes em

---

[628] Sustentando a necessidade de conceber uma aceção minimal do sistema, cfr. BORIA, Pietro, *Il Sistema Tributario, in Diritto Tributario (a cura di Augusto Fantozzi), IV Edizione*, Utet Giuridica, Milano, 2012, 23-25.

[629] De modo crítico, assinala CASALTA NABAIS que a "desordem reinante neste *sector* do ordenamento jurídico", determinam que "falar de sistema jurídico tem quase o sentido de uma heresia", vez que o "sistema de normas jurídicas fiscais, assemelha-se a uma manta de retalhos em que, para além da incontinência do legislador fiscal e da consequente instabilidade da legislação, as quais impedem uma consolidação mínima do sistema, por toda a parte encontramos descontinuidades, fraturas e contradições de diversa índole". Cfr. NABAIS, José Casalta, Direito Fiscal, cit., 207. Do mesmo modo, KLAUS TIPKE e JOACHIM LANG assinalam o caráter caótico e anárquico da normação em matéria fiscal, cfr. TIPKE, Klaus, LANG, Joachim, Direito Tributário..., cit., 166. Reportando-se a um "caos fiscal", "selva de impostos", "matagal ou babel de impostos", por referência aos distúrbios e quebras sistémicas que em certos países afetam a disciplina dos impostos, cfr. TIPKE, Klaus, Princípio da Igualdade e Ideia de Sistema no Direito Tributário, cit., 524. Referindo-se também ao caráter caótico da normação fiscal, cfr. BIRK, Dieter, *Diritto Tributario Tedesco, traduzion a cura di Enrico de Mita*, Giuffrè Editore, Milano, 2006, cit., 3-4. De modo também expressivo, AUGUSTO BECKER refere-se a um "carnaval tributário" e a um "naufrágio tributário" para descrever o contexto caótico que carateriza o segmento normativo em análise. Cfr. BECKER, Alfredo Augusto, Carnaval Tributário, Lejus, São Paulo, 1999, 13-18.

relação às mesmas, o que tende a dificultar – e, frequentemente, tornar ineficazes ou ineficientes – as iniciativas dirigidas à sua alteração. Tal facto acaba por determinar que certas soluções acabem por se "petrificar", dificultando o processo de renovação do tecido normativo fiscal, uma vez que o normador, perante a resistência à sua remoção, acaba por construir o sistema fiscal assumindo a presença daquelas como um "dado" inelutável.

Para além disso, a construção do protótipo idealizado de sistema fiscal enfrentará condicionalidades jurídicas de diversa ordem. Falamos, pois, de obstáculos decorrentes das condições normativas que deverão ser atendidas aquando do desenvolvimento do poder de criação (modificação ou extinção) normativa em matéria fiscal, as quais não se lhe colocam apenas numa perspetiva verticalizada (hierárquica), mas também num contexto de horizontalidade (coordenação). A construção do sistema fiscal – de cada um dos regimes e cada uma das soluções jurídico-fiscais nele incorporadas – não poderá desconsiderar o contexto normativo existente, não apenas aquele que se observa internamente (ou em termos intrassistemáticos) no contexto do sistema fiscal, mas também aquele que o excede, reportando-se ao sistema jurídico globalmente considerado e a cada um dos seus desdobramentos subsistémicos. Significa isto que aquando da produção de uma solução normativa fiscal deverá resultar devidamente acautelada a sua compatibilidade com as demais normas fiscais que integram o sistema fiscal (com particular destaque para os princípios enformadores do sistema fiscal, os quais sintetizam a ideia de "justiça fiscal" vigente, mas considerando também as diversas concretizações normativas com as quais tal solução possa conflituar), assim como as normas jurídicas que não assumem tal natureza (fiscal) mas que, de algum modo, poderão ser afetadas (na sua finalidade normativa) pela adoção daquela[630]. A constante necessidade de acautelar as soluções jurídicas – fiscais ou não – preexistentes acaba por condicionar o desenvolvimento do sistema fiscal, afastando-o do rumo que haveria de traçar para se aproximar do protótipo idealizado.

Numa outra perspetiva, embora sustentemos a necessidade de apartar cuidadosamente o sistema jurídico dos demais "sistemas sociais", não se ignorará que um e outros comunicam e se influenciam reciprocamente. Se o fazem de modo cibernético ou nos quadros de uma lógica autopoiética, não interessará agora. Importante será fixar a ideia de que não existem de modo isolado e incomunicante. Como tivemos oportunidade de analisar, cada subsistema social mantém um código comunicativo próprio e diferenciado em relação aos demais, de tal forma que as soluções que podem ser configuradas como boas, úteis ou necessárias sob a perspetiva de um, poderão ser representadas como más, inúteis ou desnecessárias na perspetiva de outro. Significa isto que a racionalidade do

[630] Estas serão temáticas que recuperamos nos Pontos 3.3 e 3.5.

sistema fiscal poderá ser perspetivada sob vários ângulos distintos –numa perspetiva jurídica, social, económica ou política, em rigor, tantas como os aspetos oferecidos pelo fenómeno fiscal –, sem que os resultados (favoráveis ou adversos) sejam os mesmos para cada um dos enfoques possíveis. Por aqui decorre que, independentemente das apreciações teóricas promovidas num contexto exclusivamente jurídico, importará não perder de vista as condições associadas à aplicação prática das soluções idealizadas, considerando as consequências extrajurídicas da sua implementação, nomeadamente por referência à estrutura do sistema fiscal, às condições políticas, sociais e económicas envolventes, ao nível de "cultura fiscal" ou às condições operativas e tecnológicas disponíveis ao nível da aplicação normativa[631]. Ainda que a perspetiva jurídica constitua o eixo da presente análise, importará não perder de vista que as diversas formas de racionalidade associadas ao fenómeno fiscal deverão ser articuladas e combinadas de modo a obter um equilíbrio que assegure a respetiva otimização, o que poderá significar que a sua racionalidade jurídico-fiscal poderá não obter uma realização plena em virtude da consideração de componentes extrajurídicas[632].

Um outro aspeto importante neste contexto, o qual, em certa medida, se relaciona com os aspetos precedentes, respeita à consideração da exequibilidade de certas opções jurídico-fiscais face às condições operativas e tecnológicas disponíveis para a sua implementação. Isto é, a mesma solução jurídica poderá ser implementada em contextos económicos, sociais e políticos relativamente homogéneos e o seu resultado prático ser diverso (sucesso ou insucesso), em função das condições operativas e tecnológicas colocadas ao serviço da respetiva aplicação. A existência de uma administração tributária dotada de recursos materiais e humanos adequados constituirá um pressuposto determinante no que respeita à exequibilidade de certas formas de imposição fiscal. Compreender-se-á, por isso, que uma específica forma impositiva possa não ter sucesso num determinado contexto, mas venha a tê-lo, posteriormente, quando integrada num contexto (social, económico, político e tecnológico) distinto[633]. Serão juízos desta ordem os que se associam à aplicação do chamado "princípio da praticabilidade", com justificação para a introdução de desvios ao cumprimento de certas prescrições jurídico-constitucionais.

[631] Cfr. BUJANDA, Fernando Sainz, *Estructura Jurídica del Sistema Tributario*, cit., 36.

[632] Questão que retomamos no Ponto 2.3.

[633] Cfr. MENÉNDEZ, Agustín José, *Justifying Taxes*, cit., 80.

1.2.6. A delimitação do perímetro do sistema fiscal (o critério da intencionalidade normativa fiscal)

O reconhecimento da unidade do sistema jurídico torna sobremaneira penosa a tarefa de delimitação das fronteiras do sistema fiscal[634]. As normas integradas no sistema jurídico encontram-se irremediavelmente entrelaçadas por vínculos de hierarquia e por relações de coordenação, de tal modo que tentar abordá-las de forma isolada ou compartimentada, reunindo-as blocos normativos fechados e autorreferenciais, corresponderá sempre e necessariamente a um exercício incompleto e imperfeito. Em sentido contrário, deverá partir-se do contexto geral do sistema jurídico para se tentar promover a demarcação (possível) de um agregado normativo que corresponda ao sistema fiscal.

Quando analisamos o conceito de sistema fiscal apresentámo-lo como um agregado tendencialmente sistemático e completo de normas integradas num sistema jurídico que se serve do imposto como instrumento jurídico exclusivo, funcionalizando-o ao propósito principal de arrecadação de receita, com vista à preservação ou promoção de bens ou valores jurídicos fundamentais. Vimos também que o critério diferenciador do sistema fiscal – porquanto, o que permite demarcar as suas fronteiras dentro do sistema jurídico – seria o instrumento de que o mesmo se serve, portanto o imposto. Será a partir deste que, tomando em consideração o tecido normativo que integra o sistema jurídico – portanto, o conjunto de normas que no seu âmbito são válidas e/ou aplicáveis – se poderá segregar o material (jurídico) que faz parte do sistema fiscal, daquele que não o integra. Trata-se, no essencial, de partir do conceito de "norma fiscal" para delimitar o perímetro do sistema fiscal dentro do cosmos normativo que compõe o sistema jurídico, uma vez que a questão de saber se certo dispositivo normativo deverá ser incluído no sistema fiscal ou dele ficar excluído, passará, em última análise, por saber se merece (ou não) tal qualificação. Considerando o conceito de norma jurídica proposto no Ponto 3.1.1. da Parte I, e acrescentando-lhe como elemento adicional o facto de ter por objeto a disciplina do imposto (nas suas diversas dimensões), chegaremos a um conceito operativo de norma fiscal que a faz corresponder a *uma prescrição de natureza deôntica, revestida de objetividade e integrada num sistema jurídico, que tem por objeto a disciplina de matéria de impostos*.

Identifica-se, assim, o critério a utilizar na delimitação dos contornos (ainda que necessariamente fluidos) do sistema fiscal, uma tarefa que, em todo o caso, não se revelará de simples execução.

[634] Cfr. CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, cit., 45-46.

(i) A qualificação das figuras tributárias

Conforme se observa no Ponto 3.9. da Parte III, não serão despiciendas as dificuldades associadas à qualificação jurídica das diferentes figuras tributárias, revelando-se frequentemente delicada a questão de saber se certo tributo deverá (ou não) ser qualificado como um imposto. Estas dificuldades têm repercussão ao nível da delimitação do "sistema fiscal", dentro do contexto normativo traçado pelo "sistema tributário", uma vez que todas as normas que versem sobre matéria tributária farão parte deste, mas apenas aquelas que estabeleçam padrões comportamentais em matéria de imposto farão parte daquele[635]. A rigorosa qualificação jurídica de cada um dos tributos existentes será determinante para que se possa promover um juízo positivo no sentido da inclusão no sistema fiscal das normas que disciplinem aqueles que sejam de qualificar como impostos; e, consequentemente, um juízo negativo no sentido da exclusão daquelas normas que disciplinem tributos que não mereçam tal qualificação. Neste contexto, revelam-se particularmente problemáticos os casos em que o normador opta por – de modo expresso – atribuir uma qualificação a certas figuras tributárias, sem que a análise das respetivas propriedades distintivas permitam concluir nesse mesmo sentido. Por aqui poderá resultar que o sistema acabe por assumir contornos diferenciados, conforme se atenda a um critério formal ou material na qualificação jurídica dos tributos.

(ii) A amplitude da referência à "matéria dos impostos"

Importa precisar a amplitude significativa resultante da referência a normas que têm por objeto a disciplina de "matéria de impostos". Pretende-se, no essencial, assinalar que para poderem ser qualificadas como fiscais, as normas deverão ser revestidas de intencionalidade normativo-fiscal, a qual se traduz na exigência de uma pretensão ou vocação aplicativa em matéria de imposto.

Um primeiro problema que a este respeito se levanta passa por saber se a qualificação das normas como fiscais deverá partir de um critério restrito ou amplo. Numa abordagem restrita, ao conceito apenas seriam reconduzidas as normas que tivessem por imediato objeto a regulação jurídica dos impostos em si mesmos considerados – portanto, dos agregados normativos dedicados aos vínculos jurídicos principais, formados pelos direitos de exigir os impostos e pela adstrição ao seu pagamento. Numa abordagem mais ampla, admite-se a necessidade de assumir um critério amplo, associando-se o predicado "fiscal" a prescrições normativas que se estendam para lá daquele núcleo, abrangendo, assim, todas as aquelas que regulem o fenómeno fiscal, ainda que num contexto de

[635] Sustentando a necessidade de deslocação do foco de análise do sistema fiscal para o sistema tributário, de modo a garantir uma análise articulada das diversas figuras tributárias, cfr. SILVA, Susana Tavares da, As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário, cit., 24.

complementaridade ou acessoriedade em relação à regulação dos impostos propriamente ditos. Entre uma e outra, consideramos que deverá prevalecer a segunda, qualificando-se como fiscais as normas que tenham por objeto a disciplina do fenómeno fiscal, tanto nas suas dimensões principais, como nas que se revelem complementares, acessórias ou instrumentais, uma vez que todas assumem uma específica função na sua realização, pelo que a respetiva ausência sempre se traduziria numa disciplina jurídica incompleta.

Quando se utiliza a expressão "sistema fiscal", não se tem unicamente por referência as normas – regras e princípios – cujo objeto respeita direta e exclusivamente à instituição e disciplina da obrigação principal de pagamento do imposto, mas de todo o conjunto de vínculos jurídicos que se lhe associam, incluindo-se aqui também (obviamente) a disciplina do largo universo de obrigações acessórias do mais diverso tipo, que gravitam em torno daquela obrigação principal. Falamos, por exemplo, de obrigações de pagamento de juros compensatórios, indemnizatórios ou moratórios, de obrigações de retenção na fonte, de manutenção de contabilidade organizada, de declaração de realidades fiscais ou de autoliquidação. Para além destas disposições de caráter substantivo, o conceito será – nomeadamente – integrado por normas de caráter adjetivo – de natureza procedimental e processual – que têm em vista assegurar a efetiva aplicação das citadas normas substantivas, do mesmo modo que também fazem parte deste agregado normativo, as disposições que regulam a própria introdução, alteração e extinção de normas fiscais. Sintetizando, serão fiscais as normas que, em geral, possam ser reconduzidas à elaboração e aplicação, gestão, cobrança e fiscalização dos diferentes impostos do sistema fiscal, o que significa que o perímetro do sistema fiscal será integrado por normas que atuam nos concretos momentos do nascimento, vida e extinção das relações jurídicas fiscais, mas também em momentos anteriores, ainda num plano geral e abstrato, que se reportam à simples possibilidade daquelas virem a existir, como será o caso das prescrições que regulam em termos orgânicos, procedimentais e formais a própria emanação de normas fiscais, ou os princípios que, de um ponto de vista material, enformam o seu conteúdo.

São, neste sentido, normas fiscais aquelas que se encontrem revestidas de *intencionalidade normativo-fiscal*, isto é, as que assumam por escopo a regulação da matéria dos impostos, nas suas variadas dimensões. A intencionalidade que se toma por referência será, em todo o caso, variável, tornando-se possível distinguir dois tipos de normas fiscais: normas dotadas de específica intencionalidade normativo-fiscal; e normas dotadas de genérica intencionalidade normativo-fiscal.

— **Normas revestidas de específica intencionalidade normativo-fiscal**

São revestidas de específica intencionalidade normativo-fiscal as normas que estabelecem uma disciplina jurídica se dirige, imediata e exclusivamente, a matéria de impostos. O seu único propósito será o de regular um ou mais aspetos relacionados com a instituição e o funcionamento das figuras impositivas fiscais, sem que manifestem uma ambição aplicativa que extravase o domínio. São normas fiscais em sentido estrito. Colocando de parte a identificação de normas reconduzíveis a esta categoria que tenham origem em núcleos de produção normativa externos – questão que será retomada posteriormente –, e tomando em exclusiva consideração aquelas que são reconduzíveis aos núcleos internos, será possível afirmar que as normas dotadas de específica intencionalidade normativa fiscal se encontram pulverizadas ao longo dos diferentes estratos normativos, podendo assumir a natureza de normas constitucionais, legais ou regulamentares[636]. Em cada um destes estratos normativos são identificáveis normas cujo âmbito aplicativo se reporta exclusivamente a matéria de impostos, não se revelando, por isso, especialmente problemática a sua imediata recondução ao sistema fiscal. Maiores dificuldades se colocarão, todavia, ao nível da consideração de normas que, não se dirigindo de modo

[636] De modo tópico e meramente exemplificativo, podemos indicar os seguintes exemplos de normas revestidas de uma específica intencionalidade normativo-fiscal:

- ao nível constitucional, as disposições normativas extraídas dos artigos 103.º e 104.º da Constituição, as quais se reportam de modo direto e exclusivo à disciplina do sistema fiscal e dos impostos que o integram; do n.º 1 do artigo 254.º da Constituição; da al. i) do n.º 1 do artigo 227.º e do n.º 1 do artigo 232.º da CRP, na parte em que se refere ao poder das Regiões Autónomas de adaptação do sistema fiscal nacional às especificidades das regionais; para além das disposições contidas nos preceitos citados, poderão ser aqui indicados como normas deste tipo os princípios constitucionais fiscais obtidos por indução, como será o caso do princípio da capacidade contributiva;
- ao nível legal, as disposições normativas contidas em cada um dos códigos que disciplinam os impostos; as que se encontram no EBF ou no CFI, uma vez que os benefícios fiscais neles contidos se reportam exclusivamente a matéria de impostos; as prescrições normativas contidas na LGT que não sejam suscetíveis de aplicação a outros tributos que não os impostos, como será o caso das que resultam dos artigos 6.º e 10.º; as disposições normativas constantes de diplomas avulsos que respeitam a matéria fiscal, como será o caso do artigo 25.º da Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro, do Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro, ou do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro; disposições normativas constantes de diplomas cujo objeto não respeita a matéria fiscal, mas que a elas se reportam lateral ou acessoriamente, como será o caso dos artigos 268.º a 270.º do CIRE, do artigo 4.º da Lei n.º 103/97, de 13 de setembro, ou dos n.ºs 1 e 2 do artigo 10.º da Lei n.º 19/2003, de 20 de junho; e
- ao nível regulamentar, as disposições normativas constantes de diplomas como a Portaria n.º 3/2020, de 13 de janeiro, que fixa o valor médio de construção por metro quadrado, para efeitos do artigo 39.º do CIMI; a Portaria n.º 370/2019, de 14 de outubro, que aprova os novos modelos de impressos para cumprimento da obrigação declarativa prevista no n.º 1 do artigo 57.º do Código do IRS e respetivas instruções de preenchimento; a Portaria n.º 318/2015, de 1 de outubro, que declaração modelo 25 e respetivas instruções de preenchimento a utilizar pelas entidades que recebam donativos fiscalmente relevantes no âmbito do regime consagrado no EBF; a Portaria n.º 61/2019, de 14 de fevereiro, que define os encargos suportados com despesas com operações de defesa da floresta contra incêndios, com a elaboração de planos de gestão florestal, com despesas de certificação florestal e de mitigação ou adaptação florestal às alterações climática, para efeitos do n.º 12 do artigo 59.º-D do EBF; a Portaria n.º 12/2010, de 7 de Janeiro, que aprova a tabela de atividades de elevado valor acrescentado para efeitos do disposto no n.º 6 do artigo 72.º e no n.º 4 do artigo 81.º do CIRS; ou as disposições dos diversos regulamentos municipais que fixam as taxas de IMI na respetiva circunscrição territorial, ao abrigo do disposto no artigo 112.º do CIMI.

imediato e exclusivo à disciplina dos impostos, assumem um âmbito aplicativo mais alargado que, juntamente com outras matérias, também os inclui, como se passará a explicar.

— **Normas revestidas de genérica intencionalidade normativo-fiscal**

Será possível identificar *normas revestidas de uma genérica intencionalidade normativo-fiscal*, cujo âmbito aplicativo se dirige simultaneamente ao propósito de assegurar a disciplina dos impostos e de outras matérias que com eles não se confundem. Trata-se, neste segundo caso, de normas com uma amplitude aplicativa que não se reportam especificamente à regulação dos impostos, mas a um conjunto vasto de matérias nas quais aqueles se incluem. Naturalmente, dentro desta categoria, o nível de intencionalidade normativo-fiscal será muito variável, tudo dependendo do recorte do âmbito aplicativo das normas em questão, concretamente, do nível de abertura da respetiva previsão.

A referência às normas dotadas de uma genérica intencionalidade normativo-fiscal será fundamental para que se possa compreender o modo como o sistema fiscal se integra no sistema jurídico e a própria sobreposição que se observa entre diferentes subsistemas. Será, aliás, útil recuperar aqui o que dissemos a propósito do sucessivo desdobramento do sistema jurídico em diferentes subsistemas de menor dimensão. Deste processo decorre um certo desdobramento em cascata de diferentes níveis de sistema, de onde resulta, como consequência, que estes serão formados por normas que lhes são próprias e por normas que são comuns a outros subsistemas. O exemplo paradigmático será o das normas constitucionais que, pelo seu caráter estruturante, assumem uma vocação aplicativa a todo o sistema jurídico, não se encontrando nenhum reduto do mesmo em que tais normas não se encontrem presentes, mas também de normas de caráter legal que, pela respetiva natureza, reclamam uma aplicação tendencialmente transversal ao sistema jurídico, como será o caso das normas que respeitam à interpretação de integração normativa. Para além disso, a formação de um subsistema tem por referência o facto de certas normas, em razão de um determinado substrato que lhes serve de elemento agregador, se relacionarem reciprocamente de modo mais intenso do que com as demais normas. A formação destes subsistemas assenta numa articulação de normas próprias ou exclusivas e normas que são comuns no contexto do sistema a partir do qual são recortados. Ora, o sistema fiscal não será exceção, sendo povoado por normas que serão especificamente fiscais e por normas que, embora não sejam dotadas de tal especificidade, assumem genericamente a disciplina de tal matéria na sua previsão. Integrando-se no "sistema tributário" e este, por sua vez, no "sistema financeiro", verifica-se que todas as normas fiscais serão qualificáveis como normas tributárias e como normas financeiras. No entanto, nem todas as normas

financeiras ou tributárias poderão ser qualificadas como normas fiscais. Não merecerão esta qualificação as normas que integrem exclusivamente outros desdobramentos subsistemáticos, como será, por exemplo, o caso das normas que disciplinam de modo específico matéria de contribuições ou de taxas.

As fronteiras do sistema fiscal – e dos demais subsistemas jurídicos – acabam por se caraterizar pela sua fluidez, considerando os frequentes momentos de recíproca sobreposição. Assim, podem ser qualificadas como normas dotadas de uma genérica intencionalidade normativo-fiscal, aquelas que reclamam a sua aplicação de forma transversal a todo o sistema jurídico, o que implicará a sua necessária relevância no específico domínio dos impostos, bem como outras que, assumindo um escopo aplicativo mais limitado do que a integralidade do sistema, nelas compreendem a disciplina de diferentes aspetos dos impostos, ao mesmo tempo que regulam outras matérias[637].

***

Ainda que o critério da intencionalidade normativo-fiscal deva prevalecer como definitivo quando se promove o juízo de qualificação das normas jurídicas como "fiscais" – e consequente inclusão no "sistema fiscal" –, não deixará de se revelar possível o recurso a outros métodos ou abordagens de caráter acessório, como forma de complementar tal tarefa. Trata-se, aqui, de convocar certos aspetos ou dimensões como forma de auxiliar a identificação de tais normas, cuja consideração não prejudicará a aplicação do critério principal enunciado.

---

[637] De modo tópico e meramente exemplificativo, podemos indicar os seguintes exemplos de normas revestidas de uma genérica intencionalidade normativo-fiscal:

- ao nível constitucional, podemos pensar nos princípios jurídicos estruturantes do sistema jurídico, os quais têm uma aplicação necessariamente transversal ao sistema jurídico, como sejam o princípio do Estado de Direito, o princípio democrático, os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança ou o princípio da igualdade, mas também em princípios que, tendo um âmbito aplicativo mais limitado, reclamam a sua aplicação a um núcleo de matérias no qual se encontram os impostos, como será o caso do princípio da legalidade da administração;
- ao nível legal, podemos pensar em normas cujo escopo aplicativo assume caráter transversal a todo o sistema jurídico, como sucede com as que resultam dos artigos 9.º a 13.º do CC, ou de normas que não mantêm uma ambição aplicativa universal, mas cujo âmbito de aplicação é, ainda assim, mais amplo do que o sistema fiscal. Será o caso das normas cujo objeto seja a disciplina de aspetos diversos em matéria de tributos, o que significa que não serão apenas aplicáveis aos impostos, mas também às figuras de natureza comutativa (taxas e contribuições), constituindo bons exemplos as normas da LGT que regulam aspetos estruturais de caráter substantivo em matéria tributária, como será o caso das que se dirigem à disciplinam a relação jurídica tributária (em aspetos como a substituição tributária, a responsabilidade tributária, juros, garantias, etc.), bem como as normas que disciplinam o procedimento e processo tributário (as quais podem ser encontradas em diplomas como a LGT, o CPPT, RJAMT, o RCPITA ou RGIT); e
- ao nível regulamentar, será possível pensar em disposições normativas como as que podem ser encontradas em diplomas como a Portaria n.º 380/2017, de 19 de dezembro, que estabelece a regulação da tramitação eletrónica dos processos da jurisdição administrativa e fiscal, ou a Portaria n.º 27/2020, que procede à atualização anual do valor do indexante dos apoios sociais (IAS).

A primeira e mais evidente forma de reconhecimento das normas fiscais passa pela identificação de enunciados normativos expressa ou declaradamente identificadas como fiscais[638]. Trata-se de enunciados normativos (portanto, suportes textuais de normas jurídicas) que constam: de diplomas normativos que incidem exclusiva e especificadamente sobre matéria fiscal; ou de diplomas normativos que, não incidindo exclusivamente sobre matéria fiscal, dispõem de apartados, secções ou artigos que se debruam especificamente sobre matéria fiscal, declaram expressamente a sua intenção de regular uma ou mais dimensões dos impostos[639]. As normas extraídas dos referidos enunciados serão qualificáveis como fiscais. Uma outra abordagem que se revelará útil aquando do desenvolvimento da tarefa de identificação das normas fiscais, passa pela consideração das faculdades normadoras ao abrigo das quais são emanados os enunciados normativos que lhes dão origem, assumindo-se serem fiscais as normas emanadas no exercício de poderes normativos autorizados por normas fiscais. Neste sentido, o princípio da legalidade – aplicado à função legiferante e à função administrativa – contribui de forma positiva para a delimitação do universo de normas que integram o sistema fiscal. Aplicado ao exercício de poderes legiferantes, determina que a disciplina dos elementos essenciais dos impostos se encontra dependente de uma intervenção do órgão legiferante primário – seja uma intervenção material, mediante a produção das normas tendentes a assegurar tal disciplina, seja uma intervenção meramente formal, concedendo uma autorização legislativa ao Governo –, facilitando a tarefa de identificação das normas fiscais, uma vez que a regulação daqueles elementos, deverá constar de diplomas normativos aos quais seja aposta a indicação de que a disciplina em questão é desenvolvida ao abrigo do disposto na al. i) do n.º 1 do artigo 165.º da CRP. Por sua vez, no exercício de funções administrativas, vigora a exigência de um referente legal para a intervenção administrativa (precedência de lei), determinando que a normação de caráter regulamentar seja operada por referência ao enquadramento legal que lhe serve de base. Uma vez que as normas legais que servem de base à atuação administrativa assumam natureza fiscal, as normas regulamentares que são emanadas ao

[638] Em certos casos, esta referência poderá ser produzida em termos derivados ou consequenciais, nos casos em que certos diplomas ou certas normas declarem constituir o desenvolvimento, concretização, especialização ou exceção de outros diplomas ou de outras normas, previamente qualificadas como fiscais. Uma vez qualificadas as normas complementadas como fiscais, as normas complementares merecerão a mesma qualificação, em termos derivados. Por outras palavras, serão qualificadas como fiscais as normas jurídicas produzidas com o propósito de complementar ou desenvolver a disciplina de outras regulações fiscais.

[639] Pense-se, respetivamente: nas normas incluídas nos diferentes códigos dos impostos ou no EBF; ou em diplomas que, embora assumam um escopo regulatório de caráter mais amplo que o fiscal, contêm um bloco de enunciados normativos ou enunciados normativos isolados que regulam dimensões fiscais conexas com o objeto regulatório, como será o caso da disciplina de benefícios fiscais nos artigos 268.º a 270.º do CIRE ou da disciplina da concessão de benefícios fiscais, do lançamento da derrama e da transformação da participação variável na receita de IRS numa dedução à coleta por efeito da fixação de uma percentagem inferior a 5% no RFALEI ou da disciplina dos privilégios creditórios nos artigos 736.º, 738.º, 744.º e na al. a) do n.º 1 do artigo 747.º do Código Civil.

abrigo delas comungam da sua natureza, pelo que a invocação de normas fiscais como base normativa de outras normas constituirá um indicador da natureza fiscal de ambas[640]. Finalmente, poderá revelar-se útil, a propósito da tarefa de identificação das normas fiscais, considerar as remissões operadas pelos enunciados normativos fiscais para enunciados normativos respeitantes a outros subsistemas, com o propósito de evitar as falhas de completude do grupo. Este fenómeno recetício convoca para o sistema fiscal soluções normativas de outros subsistemas, dando origem, assim, a normas jurídicas fiscais[641].

(iii) O problema das "normas extrafiscais"

O modo como o recortamos o conceito de "norma fiscal", determinará que qualquer disposição jurídica que seja revestida de uma (específica ou genérica) intencionalidade normativa fiscal, merecerá tal qualificação, o que, por sua vez, implicará o seu ingresso no sistema fiscal. Apesar disso, é frequente o recurso ao conceito de "extrafiscalidade" para designar as finalidades que, embora prosseguidas através de instrumentos fiscais, não dizem diretamente respeito ao propósito de assegurar a arrecadação de receita com vista ao suprimento das necessidades financeiras públicas, extraindo-se daqui, também, a consequência de que as normas jurídicas que disciplinam tais instrumentos serão de qualificar como "normas extrafiscais". Embora – conforme teremos oportunidade de explicar no Ponto 2.2.1. do Capítulo I da Parte II – a arrecadação de receita com vista à satisfação das necessidades financeiras públicas constitua a finalidade primacial do sistema fiscal, este (na sua globalidade ou em cada um dos impostos que o integra) poderá (aliás, deverá, porquanto tal é reclamado pela Constituição) ser utilizado com o propósito de prosseguir finalidades redistributivas e regulatórias. Embora acessórias ou secundárias, estas são também finalidades do sistema, e se assim é, a sua qualificação – bem como a qualificação das normas que são finalisticamente orientadas por elas – como "extrafiscais", não deixará de constituir um desnecessário foco de perturbação e indefinição na compreensão do agregado de normas que versam sobre matéria de imposto como um sistema. Se a prossecução daquelas finalidades é constitucionalmente assumida como uma

[640] Muitos outros poderiam ser enunciados, mas pense-se, por exemplo, na Portaria n.º 3/2020, de 13 de janeiro, que fixa o valor médio de construção por metro quadrado, para efeitos do artigo 39.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, a vigorar no ano de 2020, a qual indica o n.º 3 do artigo 62.º do CIMI como base legal; na Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho, que altera a Portaria n.º 12/2010, de 17 de janeiro, relativa à Tabela de atividades IRS, a qual indica como base legal o n.º 10 do artigo 72.º e o n.º 5 do artigo 81.º do CIRS; ou nos plúrimos regulamentos que em cada município disciplinam a concessão de benefícios fiscais relativamente a tributos próprios, indicam como base legal o n.º 2 do artigo 16.º do RFALEI.

[641] Pense-se, por exemplo, no caso da convocação de normas de contencioso administrativo como forma de completar a disciplina jurídica desenvolvida pela LGT e pelo CPPT (cfr. al. p) do n.º 1 e n.ºs 2 e 3 do artigo 97.º e artigo 146.º do CPPT).

responsabilidade (ou até uma mera possibilidade) do sistema fiscal, não parece razoável considerar-se que aquelas (e as normas através das quais obtêm concretização) não façam parte dele.

É certo que as finalidades enunciadas podem também ser prosseguidas (e são-no efetivamente) através de instrumentos jurídicos distintos do imposto. No entanto, uma vez que este seja utilizado para tais propósitos, as normas que asseguram a sua regulação jurídica não poderão deixar de ser qualificadas como normas fiscais. Para que possamos falar, com propriedade, em "sistema fiscal", deverão as referidas normas ser concebidas como parte integrante do mesmo. Com isto, não se pretende significar que tais normas não possam (ou devam) ser tomadas como integrantes de outros segmentos normativos. Como tivemos oportunidade de explicar, as fronteiras do sistema fiscal serão necessariamente fluidas e a identificação e referência a normas que são revestidas de uma genérica intencionalidade normativa fiscal é bem reveladora da possibilidade de certas prescrições normativas integrarem simultaneamente mais do que um subsistema jurídico. Por exemplo, nada impedirá que as normas de benefícios fiscais sejam simultaneamente integradas no sistema fiscal e num eventual sistema (jurídico) económico, sendo então dispostas junto de normas que utilizam instrumentos como subvenções, licenças ou sanções com o propósito de modelar os comportamentos dos agentes económicos. Na verdade, conforme tivemos oportunidade de assinalar, a sobreposição será uma das formas através das quais se relacionam os diferentes subsistemas jurídicos, sendo esta, até, uma possibilidade que reforça a ideia de unidade do sistema jurídico, assumindo-se que os seus diferentes desdobramentos subsistémicos são orientados por um plano global e comum, finalisticamente orientado para a preservação e promoção das dimensões jurídico-axiológicas em que o mesmo assenta, o que pressupõe que aqueles se articulem e colaborem na consecução de tal objetivo.

Em benefício da ideia de "sistema fiscal", a qualificação das normas sob análise como "extrafiscais" deverá ser recusada, porquanto indicia que as mesmas serão (objetiva e teleologicamente) colocadas no seu exterior, como que se dele não fizessem parte, operando, assim, uma quebra na sua compreensão como uma estrutura revestida de sistematicidade e completude que agrega as normas disciplinadoras dos impostos. As exigências de completude e coerência impostas ao tecido normativo fiscal pressupõem que as normas que operam a instrumentalização do imposto à consecução de objetivos de caráter regulatório ou redistributivo ocupem o devido lugar no sistema, preenchendo as necessidades regulatórias constitucionalmente impostas ao legislador fiscal (através da genérica definição finalística do sistema ou de mandatos legiferantes de caráter específico) e articulando-se de modo adequado e coerente com as soluções normativas orientadas pelo objetivo de assegurar a satisfação das necessidades financeiras públicas através da cobrança de impostos. Não

será este, aliás, um entendimento desprovido de suporte constitucional, considerando, não apenas a imperativa configuração sistémica das normas que regulam os impostos e o complexo revestimento teleológico que lhes é assegurado, mas também opções de caráter mais específico, como sucede com a integração da matéria dos benefícios fiscais nos elementos essenciais dos impostos e sua (consequente) sujeição à reserva competencial da Assembleia da República.

(iv) O problema da fragmentação de enunciados normativos fiscais

Conforme explicamos noutro momento da presente investigação, normas jurídicas e enunciados normativos não se equivalem. Os segundos correspondem ao suporte textual das primeiras, mas são realidades que com elas não se deixam confundir, tanto podendo suceder que um mesmo enunciado normativo constitua a base textual para a extração de diferentes normas jurídicas; como poderá verificar-se que uma única norma jurídica pressuponha, na sua formação, uma combinação de diferentes enunciados normativos. Por definição, as normas jurídicas são completas – um dado substrato que se tome por referência, ou corresponderá a uma prescrição de natureza deôntica, revestida de objetividade e integrada num sistema jurídico ou não poderá ser qualificado como uma norma jurídica. O mesmo não sucede, porém, com os enunciados normativos, os quais, individualmente considerados, poderão depender de outros, que os auxiliem e complementem na função de servir de suporte textual a uma norma jurídica. Esta diferença entre norma e enunciado normativo será útil para perceber que o sistema fiscal é integrado por normas e não por enunciados normativos, podendo, inclusivamente, tais normas resultar da articulação de enunciados normativos que não respeitem diretamente a matéria fiscal.

O frequente recurso a esta técnica de produção normativa no âmbito do sistema fiscal leva a que se recorra a expressões como "normas fragmentárias"[642] ou "proposições jurídicas incompletas"[643], as quais são utilizadas com o propósito de assinalar o facto de as normas fiscais tenderem a não se deixar encontrar a partir da consideração de um único enunciado ou texto normativo, pressupondo a conjugação de vários – por vezes, constantes de diplomas distintos –, para que resulte formulada uma norma completa. O recurso a este modo de operar encontrará a sua justificação na necessidade de abarcar a complexidade normativa dos sistemas fiscais atuais, sobretudo no que respeita ao recorte dos factos tributários, concebendo-se, então, uma disciplina jurídica assente numa sequência de proposições explicativas e restritivas, que só interpretadas como um todo (ou cada uma por si como

[642] Cfr. RIBEIRO, João Sérgio, Tributação Presuntiva do Rendimento, Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Tributável, Almedina, Coimbra, 2010, 98-99.

[643] Cfr. DOURADO, Ana Paula, O Princípio da Legalidade Fiscal, cit., 595-597.

parte de um regime jurídico) adquirem sentido[644]. A este propósito, SÉRGIO RIBEIRO[645] assinala que a maioria das normas fiscais assumem uma função "integradora" ou "de segundo grau", cabendo-lhes desenvolver e explicitar o conceito de imposto, recorrendo em termos figurativos a uma ideia de "pirâmide de normas aglutinadas" sob a égide de uma "norma tributária", uma noção "de natureza quase metafórica, dada a sua fluidez e generalidade". Em termos simples, na perspetiva do autor, e recorrendo ao exemplo do IRS, a norma que determina que o rendimento das pessoas singulares fica sujeito a tributação funcionará como "norma cúpula" que encima a referida pirâmide, desdobrando-se a partir dela uma cadeia de normas de caráter mais restrito, que operam reduções concetuais, densificando e pormenorizando a sua disciplina jurídica.

A complexidade que carateriza o sistema fiscal – a qual em grande medida resulta dos próprios contornos da realidade sobre a qual se debruça, também ela caraterizada pela complexidade – favorece, de facto, o recurso a uma normação enredada, assente na fixação de soluções normativas gerais que carecem de uma progressiva concretização e pormenorização, seja em termos de especialidade, através da definição de soluções cujo recorte procura assegurar uma maior adequação às especificidades das hipóteses a que se dirigem, sem que daí decorra uma qualquer inversão do sentido regulatório fixado pelo regime geral; seja em termos de excecionalidade, estabelecendo desvios regulatórios que invertem o sentido fixado pelo regime geral. É, de facto, assim, no contexto do sistema fiscal, mas não deixará de o ser em muitos outros segmentos normativos. Na verdade, as normas jurídicas que encontrem o seu suporte textual num único enunciado normativo serão a exceção no contexto do sistema jurídico. Mais frequentes são os casos em que a sua formação se socorrem de uma rede de enunciados que contribuem reciprocamente na fixação do sentido normativo.

---

[644] Tendo em vista este aspeto, sustenta VASCONCELOS FERNANDES que "a generalidade das normas fiscais substantivas raramente está alicerçada em modais deônticos explícitos", mas "repousam numa estrutura aberta e conformada por realidades abstratas, dotadas de uma centralidade normativa concreta, os tipos, os quais têm subjacente um modal deôntico implícito ou cuja determinação poderá exigir o recurso à análise de outras normas que, face àquelas em que os princípios se encontram inseridos, expressam uma modalidade deôntica derivada", concluindo, então, que o poder de impositivo se alicerça mais "num pressuposto de correspondência entre factos e normas" e menos "numa estatuição modal de condutas". Cfr. FERNANDES, Filipe de Vasconcelos, Constituição e Lucro Real, Contributo ao Direito Fiscal Constitucional Português, AAFDL Editora, Lisboa, 2018, 60-61. Consideramos, em todo o caso, que o problema levantado pelo autor resultará ultrapassado uma vez que se parta da distinção entre a norma e o respetivo enunciado normativo: a norma jurídica é, por natureza, implícita, porquanto constitui o resultado interpretativo dos enunciados linguísticos que a suportam, não sendo a dimensão deôntica prejudicada pelo facto de aquela ser constituída a partir de um ou mais enunciados linguísticos combinados, desde que o respetivo resultado interpretativo expresse uma imposição, proibição ou permissão.

[645] Cfr. RIBEIRO, João Sérgio, Tributação Presuntiva do Rendimento, cit., 99-100.

(v) O problema da sobreposição normativa

As normas fiscais (concretamente, as que recortam o âmbito de incidência das diferentes figuras impositivas) tendem a caraterizar-se pelo facto de se sobreporem aplicativamente ao longo do sistema jurídico[646], apropriando-se de situações, relações e efeitos jurídicos disciplinados por normas pertencentes a outros segmentos jurídicos (por exemplo, os que se dedicam à disciplina das situações e relações civis, familiares, sucessórias, laborais, comerciais ou societárias), em função da respetiva relevância para efeitos da imposição fiscal (pelo facto de serem assumidos como manifestações de capacidade contributiva), colocando-se, então, a questão de saber se também aquelas normas poderão ser qualificadas como fiscais. A consideração deste aspeto torna sobremaneira delicada a possibilidade de estabelecer fronteiras estanques que isolem o campo das normas fiscais, uma vez que serão raras as normas que, imediata ou mediatamente, deixem de interessar ao fenómeno fiscal[647].

Constituindo um "sistema de sobreposição", o sistema fiscal não limita a sua disciplina a um *sector* delimitado da realidade social, antes espraiando a sua regulação por âmbitos da vida social disciplinados por diferentes segmentos jurídico-normativos, o que significa que a existência de certa relação jurídica fiscal resulta frequentemente da consideração de situações e relações jurídicas disciplinadas por outros sectores do sistema jurídico. Em tais situações, o "normador fiscal" tende a tomar por referência os enunciados normativos que servem de base às normas de tais segmentos, a fim de assegurar uma regulação normativa-fiscal que se revele apta a extrair consequências jurídico-fiscais a partir da realidade regulada pelas referidas normas. Importando disciplinar a relevância fiscal de substratos factológicos que são regulados por normas de outros sectores do sistema jurídico, será recomendável que o normador fiscal se socorra das estruturas normativas que nos mesmos existem, construindo, a partir dessa base, as soluções fiscais que mais adequadas se revelem[648]. Os enunciados normativos que servem de base àquelas normas deverão, na medida do possível e sempre que tal se revele adequado, ser tomados em consideração. Repare-se, em todo o caso, que nos referimos a normas jurídicas e não a enunciados normativos e este pormenor não será irrelevante. Uma norma jurídica poderá ser construída a partir de enunciados normativos diferenciados, os quais poderão ser formalmente colocados em diversos "locais" do sistema jurídico. São, aliás, frequentes casos em que o normador fiscal – através de remissões expressas ou implícitas – se socorre de enunciados normativos

[646] Assinalando o Direito fiscal como "um direito de sobreposição", cfr. XAVIER, Alberto, Manual de Direito Fiscal I, cit., 23.

[647] Assinalando a problemática, cfr. CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, cit., 48-49.

[648] O sistema fiscal recebe as estruturas, conceitos e regimes jurídicos concebidos nos demais segmentos normativos tal como nestes se encontram desenvolvidos, desde que estes se assumam fiscalmente relevantes e não se registe a necessidade de os reconfigurar à luz as específicas necessidades regulatórias fiscais (entendimento que, no essencial, resulta por subjacente à solução normativa constante do n.º 2 do artigo 11.º da LGT). Com pertinência, sobre o tema, cfr. FAVEIRO, Vítor António Duarte, O Estatuto do Contribuinte, cit., 513-515.

utilizados em outros subsistemas normativos, mormente de caráter definitório. Assim, por exemplo, uma norma jurídica fiscal poderá constituir o resultado da articulação de enunciados normativos de natureza fiscal e civilística, como sucederá nos casos em que os primeiros se socorram de conceitos ou regulações utilizadas pelos segundos, o que não impedirá que a prescrição que neles encontra o seu suporte textual seja assumida como estritamente fiscal, no pressuposto de que o seu âmbito aplicativo (portanto, a sua previsão) seja exclusivamente recortado por referência a matéria de impostos. Trata-se aqui de enunciados normativos que são utilizados para integrar o conteúdo, sentido e alcance dos enunciados especificamente fiscais[649].

1.2.7. A necessária composição plural (complexidade) do sistema fiscal

Em momento anterior da presente investigação, tivemos oportunidade de assinalar que a composição plural constitui uma dimensão ontológica do conceito de sistema jurídico, o qual corresponderá necessariamente a um complexo de normas jurídicas. A complexidade que se assinala, para além de constituir uma condição que o sistema jurídico – por natureza – não poderá dispensar, revela-se fortemente potenciada por fatores da mais diversa ordem, que fazem dele um universo normativo assente na reunião de normas jurídicas de caráter bastante heterogéneo, as quais podem, nomeadamente, ter origem em núcleos de produção normativa muito diversificados, que tanto podem assumir caráter interno – centralizados ou descentralizados – como assumir caráter externo; revestir roupagens jurídicas distintas; ocupar posições diferenciadas em termos hierárquico-normativos; assumir âmbitos aplicativo diversificados, em termos materiais, subjetivos, temporais ou espaciais. O mesmo se passa com o sistema fiscal. Este, correspondendo a uma parte integrante do sistema jurídico, não só absorverá a complexidade que o carateriza, como, inclusivamente, a potencia exponencialmente.

Colocando de parte o problema da sua excessividade – tema ao qual regressaremos em momento posterior da presente investigação –, não se revelará especialmente problemático afirmar a complexidade do sistema fiscal. Esta afirmação encontrará sustentação imediata em tanto quanto se

[649] O que referimos torna-se particularmente visível quando analisamos as disposições normativas que disciplinam a matéria de incidência dos impostos. Se, por exemplo, tomarmos por referência o âmbito de incidência do IMI, verificamos que as normas jurídicas que promovem o seu recorte exigem que o interprete se desloque pelos mais variados sectores do ordenamento jurídico, analisando enunciados normativos originários de diversas "zonas" do sistema jurídico, nomeadamente do Direito constitucional (por exemplo, no que respeita ao preenchimento de conceitos como "território português", "Estado" e "Regiões Autónomas" – cfr. n.º 1 do artigo 1.º e artigo 11.º do CIMI), do Direito civil (por exemplo, no que respeita ao preenchimento de conceitos como "prédio", "fração autónoma", "propriedade horizontal", "proprietário", "usufruto", "direito de superfície", "propriedade resolúvel", "herança indivisa", "cabeça de casal" – cfr. n.ºs 1 e 4 do artigo 2.º e artigo 8.º do CIMI) e do Direito administrativo (por exemplo, no que respeita ao preenchimento de conceitos como "licença", "comunicação prévia", "informação prévia", "operação de loteamento ou de construção", "zonas verdes", "áreas protegidas", "planos municipais de ordenamento do território" – cfr. n.ºs 2 e 3 do artigo 6.º do CIMI).

disse no Ponto 3.1.1.3. da Parte I, a propósito formação do sistema jurídico através da reunião de normas primárias e secundárias e de regras e princípios, porquanto as observações então deixadas serão reproduzíveis com igual pertinência a propósito do sistema fiscal, considerando que da cumulativa presença de normas de tal tipologia dependerá a própria possibilidade de imputar qualidade sistémica a um qualquer esquema normativo-organizatório que pretenda reclamar a qualificação de sistema fiscal.

Tal como sucede relativamente ao sistema jurídico de que faz parte, o sistema fiscal assumirá uma constituição composta ou plural, uma vez que o propósito de disciplinar a matéria dos impostos nos seus mais variados desenvolvimentos sempre dependerá do contributo articulado de um conjunto heterogéneo de normas jurídicas, as quais têm origem em núcleos de produção normativa diferenciados, podendo, num plano interno, ser encontradas a um nível constitucional, legal ou regulamentar. Ainda que com âmbitos de intervenção diferenciada, contribuem ativamente para a formação do sistema fiscal, não apenas a Assembleia da República, órgão ao qual se encontra relativamente reservada a disciplina das dimensões fiscais mais fundamentais, mas também o Governo, as Assembleias Legislativas Regionais e as Assembleias Municipais, por aqui resultando, também, que as normas fiscais poderão assumir um revestimento formal bastante diferenciado (por exemplo, leis em sentido estrito, decretos-leis, decretos legislativos regionais, decretos regulamentares, portarias ou regulamentos)[650]. Para além disso – conforme teremos oportunidade de observar no Capítulo II da presente investigação – o sistema fiscal contará ainda com o contributo normativo do Direito da UE e do Direito internacional, cujas normas nele podem ingressar em termos aplicativos. Observa-se, ainda, que o contributo dos citados núcleos de produção normativa não se carateriza pela estanquidade, mas por um assinalável dinamismo, aspeto que contribui para que o sistema fiscal se caraterize por uma elevada variabilidade normativa, fruto de sucessivas adições, alterações, supressões e substituições das normas fiscais, como forma de dar resposta aos desafios regulatórios que se lhes são colocados pelas alterações da vida social, mas também às fortes pressões que se fazem sentir sobre a produção normativa em matéria fiscal[651]. São, portanto, traços caraterizantes deste segmento normativo a complexidade orgânica, formal e temporal. Especial atenção merecerá, em todo o caso, as manifestações materiais e axiológico-teleológicas da complexidade do sistema fiscal.

Não correspondendo a uma realidade natural, o imposto assume-se como uma construção humana, pensada e concretizada com um específico propósito: o de servir de instrumento (direto ou

[650] A propósito dos órgãos com competências normadoras em matéria fiscal e dos diferentes revestimentos formais que as normas fiscais podem assumir no plano interno, ver o Ponto 3.3.1.

[651] Sobre o tema, atente-se no Ponto 2.1.2. da Parte III.

indireto) para a prossecução de finalidades públicas, não podendo ser compreendido senão como um meio do qual se servem os poderes públicos para prosseguir os respetivos fins, mas nunca como um fim em si mesmo considerado. Nos quadros de um Estado de Direito, a concretização do dever fundamental de pagar impostos pressupõe, num plano geral e abstrato, uma estrutura de normas jurídicas distribuídas pelos diversos estratos do sistema jurídico da qual decorra – num plano individual e concreto – a fixação de vínculos (jurídicos) entre o Estado (amplamente concebido, nos seus mais diversos desdobramentos e formas de atuação) e os obrigados fiscais, através dos quais estes ficam (a título principal) adstritos à entrega de um determinado quantitativo pecuniário a título de imposto, como no cumprimento das mais variadas obrigações acessórias, de caráter patrimonial ou não.

A imperativa composição sistémica implicará que o agregado normativo fiscal seja integrado por uma pluralidade de normas – de diferente natureza, forma, valor jurídico, estabilidade e âmbito aplicativo – que se articulam entre si na prossecução das finalidades do sistema fiscal. Neste ponto será possível distinguir no contexto do sistema fiscal a existência de quadros regulatórios de caráter geral ou estrutural – os quais, tendencialmente, serão dotados de maior estabilidade, servindo de suporte sistémico ao desenvolvimento do sistema fiscal numa multitude de soluções de carácter especial – e de quadros regulatórios de caráter especial – aos quais cabe concretizar o fenómeno fiscal numa dimensão de pormenor, colocando-se numa posição de maior proximidade em relação ao caso concreto, resultando por isso mais voláteis no que respeita à sua configuração, como será o caso paradigmático das regulações jurídicas que regulam as diferentes figuras impositivas vigentes no sistema fiscal. Note-se, todavia, que não estamos aqui perante categorias estanques, sendo que os níveis de permanência e variabilidade que imputamos a umas e outras normas serão meramente tendenciais. Será, em todo o caso, uma estrutura útil no que respeita à apreensão da estrutura normativa que compõe o sistema fiscal.

i) Quadros regulatórios de caráter geral ou estrutural

De um modo sintético, poderá dizer-se que o tecido normativo fiscal deverá ser composto por quadros regulatórios de caráter geral, transversal e estruturante, que assegurem, com tendencial estabilidade, uma adequada "acomodação sistémica" dos diversos desdobramentos, regimes e soluções específicas, caraterizados por um maior dinamismo e mutabilidade. Os níveis de estabilidade observados no contexto dos referidos quadros regulatórios estruturais serão, ainda assim, variáveis, observando-se uma articulação entre dimensões normativas de caráter fundante que se assumem como "cláusulas pétreas" do sistema, enquanto outras, apesar do tendencial caráter de permanência

que se lhes associa, serão, ainda assim, mais permeáveis à variabilidade normativa. O que se refere reflete-se diretamente no valor normativo em que umas e outras são colocadas. Quanto a estas dimensões normativas de feição geral e estruturante, será possível assinalar os seguintes núcleos regulatórios:

- Determinação, a um nível constitucional, das condições orgânicas, procedimentais e formais da produção normativa em matéria fiscal, esclarecendo quais os núcleos de produção normativa internos e os núcleos externos que dão origem a normas aplicáveis internamente, ficando a válida introdução de normas jurídicas no sistema fiscal dependente da observância das condições definidas para o efeito. Sem prejuízo de outras dimensões, destaca-se aqui com especial preponderância para vigência de um princípio de legalidade, segundo o qual a criação dos impostos, a disciplina dos seus elementos essenciais e a criação do sistema fiscal se encontra adstrita às exigências de reserva de lei e de tipicidade legal;
- Definição, a um nível constitucional, das finalidades do sistema fiscal, vinculando (negativa e positivamente) a intervenção dos poderes normativos em matéria de impostos do ponto de vista finalístico. Como teremos oportunidade de ver, assinala-se um desdobramento finalístico tripartido do sistema fiscal, assumindo este uma finalidade de caráter arrecadatório a título principal e finalidades de natureza redistributiva e regulatória a título acessório;
- Fixação de um conjunto de parâmetros (positivos e negativos) de caráter material ou formal que, acautelando diferentes dimensões axiológicas juridicamente tuteladas a um nível constitucional, condicionam o desenvolvimento do sistema fiscal, em termos enformadores, paramétricos e hermenêuticos;
- Regulação geral e transversal das obrigações fiscais a um nível legal, fixando as estruturas, conceitos e regimes jurídicos básicos, que servem de estrutura de acomodação e orientação sistémica de nível intermédio, operando enquanto interface entre as dimensões constitucionais do sistema fiscal e os seus desdobramentos subsistémicos, regimes e soluções normativas de caráter mais específico, fixando regimes gerais que procuram coordenar o desenvolvimento o desenvolvimento destes como parte de um plano (normativo) global comum, ao mesmo tempo que procuram ocupar os espaços normativos que são comuns a cada um dos desenvolvimentos especiais do sistema fiscal, fornecendo-lhes soluções de caráter subsidiário, as quais podem, em todo o caso, resultar afastadas, em maior ou menor medida, em função das específicas necessidades regulatórias observadas. Serve esta normação o propósito de assegurar que o sistema fiscal não corresponda apenas a um agregado de figuras impositivas

juridicamente disciplinadas, mas uma estrutura normativa na qual aquelas se articulam e são adequadamente acomodadas.

— Disciplina de dimensões adjetivas contendentes com a aplicação das normas fiscais substantivas, compreendendo a instituição, organização e funcionamento da administração tributária (enquanto entidade com competência para a aplicação e controlo do cumprimento das normas fiscais), a disciplina dos regimes procedimentais tributários (compreendendo, em sentido amplo, a aplicação, gestão, cobrança e fiscalização dos diferentes impostos do sistema fiscal, bem como um conjunto de garantias dos contribuintes) e dos regimes processuais tributários (colocados à disposição da administração tributária, contribuintes e demais para fazer valer as suas pretensões num contexto jurisdicional).

— Delimitação de instrumentos de caráter sancionatório, colocados ao serviço da prevenção e repressão do incumprimento das obrigações fiscais, os quais se concretizam através de um complexo regime infracional tributário, desdobrado em crimes e contraordenações fiscais.

ii) Quadros regulatórios de caráter especial

Deverá ainda o sistema fiscal ser integrado por substratos normativos que assegurem o específico desenvolvimento e concretização do sistema fiscal através da instituição e regulação de cada figura impositiva individualmente considerada, dando origem a corpos normativos diferenciados que procuram assegurar a disciplina de cada uma das figuras impositivas que compõem o sistema fiscal nas suas dimensões essenciais. Cada imposto individualmente considerado pressuporá, na sua instituição e aplicação, uma teia de normas jurídicas apta a disciplinar os seus mais diversos aspetos e concretizações, sejam os que, de um ponto de vista substantivo, respeitam à modelação das vinculações subjacentes às relações jurídicas fiscais, sejam os que, de um ponto de vista adjetivo, respeitam especialmente à aplicação normativa em matéria fiscal (portanto, dimensões procedimentais especificas que se desviam em relação aos regimes gerais). A incidência do imposto (nas suas diversas dimensões: objetiva, subjetiva, territorial e temporal), a determinação da respetiva matéria tributável, as taxas que lhe são aplicáveis, regime de liquidação, os benefícios fiscais previstos, as obrigações fiscais acessórias do mais diverso tipo, o modo de cumprimento, regimes procedimentais específicos ou os regimes infracionais aplicáveis em caso de incumprimento, são matérias que, entre outras, não podem deixar de ser juridicamente disciplinadas quando se pretenda instituir (em termos efetivos) um imposto. Trata-se, assim, de uma disciplina jurídica que vai muito além do específico vínculo jurídico no qual se

materializa a obrigação principal de pagamento do imposto, compreendendo a regulação de todos os aspetos que com tal obrigação se relacionem, ainda que de modo acessório ou instrumental.

A complexa rede de normas que visam assegurar a satisfação das exigências enunciadas corresponderá, materialmente, ao conceito de sistema fiscal que aqui adotamos. É na execução do sistema e na efetivação das normas que o compõem, que se constituem para o contribuinte as obrigações fiscais de conteúdo jurídico próprio, individual e específico; e que se constituem para o Estado, como entidade personalizada, direitos subjetivos públicos de exigência de cumprimento de tais obrigações; e ainda, de deveres individuais acessórios, complementares ou de cooperação[652].

***

Do ponto de vista do número de figuras impositivas que o integra, o sistema fiscal será necessariamente uma realidade complexa, não se deixando reduzir à singularidade. Não parece ser de admitir a existência de um qualquer imposto que se revele apto a assegurar individualmente a consecução das finalidades do sistema fiscal, cumprindo com os respetivos princípios enformadores, o que apenas se concebe como possível através de uma adequada combinação de diferentes impostos, que se complementam e compensam reciprocamente as respetivas imperfeiçoes[653]. Uma vez que se tome em simultânea consideração as finalidades do sistema fiscal e os princípios que o enformam, impõe-se com evidência a constatação de que não será possível assegurar-lhes uma adequada satisfação através de um único imposto, sendo para o efeito necessária a utilização de diversas figuras impositivas, que se complementam reciprocamente na prossecução das finalidades do sistema fiscal. As debilidades associadas a uma estrutura fiscal sustentada num único imposto colocariam em crise a capacidade de gerar receita em quantidade suficiente para assegurar as necessidades financeiras públicas, mas também a concretização dos propósitos redistributivos e de regulação económica, social e ambiental que se lhes associam. Este juízo será suficiente para recusar a "sedutora" ideia de um imposto único, independentemente da sua natureza e configuração. Numa lógica de sistema, as imperfeições de uns são compensadas pelas potencialidades de outros, pretendendo-se que a sinergia criada com a sua recíproca colaboração, produza resultados – ao nível da consecução das finalidades do sistema – que superem aqueles que resultariam da sua soma individual. A existência de um

[652] Cfr. FAVEIRO, Vítor António Duarte, O Estatuto do Contribuinte..., cit., 129.

[653] Neste sentido, entre otros, cfr. NEUMARK, Fritz, *Los principios de la imposición*, 2.ª Edición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994, 12-13; MORAIS, Rui Duarte, As Reformas Fiscais do Presente, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 9, n.º 4, Inverno, IDEFF, Lisboa, 2017, 255; BORIA, Il Sistema Tributario, cit., 107; GARCIA, Felipe Romero, *El valor sistema tributario: acerca de su integración entre los principios de la imposición*, Universidad de Cádiz, Cádiz, 2005, 15. A propósito da discussão em torno da constituição de um "sistema fiscal" assente num único imposto, cfr. SANTOS, J. Albano, Teoria Fiscal, cit., 371-377.

conjunto de impostos de diferente natureza constitui uma necessidade, quando considerada a complexidade da base económica sobre a qual assenta e a necessidade de observância dos diversos princípios superiores da tributação. O fenómeno fiscal deve, por isso, obter concretização através de uma estrutura assente numa multiplicidade de impostos que, incidindo sobre manifestações de capacidade contributiva diferenciadas, arrecadem recursos financeiros suficientes para assegurar a satisfação das necessidades públicas e permitam realizar as demais finalidades que se associam ao sistema fiscal. A dimensão das necessidades financeiras públicas determina que nenhuma figura impositiva, isoladamente considerada, seja capaz de assegurar por si só o seu suprimento (pelo menos, sem elevados índices de resistência e sem se expor excessivamente à evasão e fraude fiscais), apresentando-se inelutável o recurso a uma pluralidade de figuras impositivas através das quais resultam diversificados os índices de capacidade contributiva considerados[654]. Em todo o caso, ainda que se concebesse como possível a estruturação do sistema fiscal em torno de um único imposto, por aí não resultaria dispensada a existência de uma multiplicidade de normas, uma vez que aquele sempre dependerá na sua implementação e funcionamento, de um complexo articulado de normas no qual quais assente a definição dos respetivos regimes jurídicos – ou seja, não se concebe como possível uma lógica de "um imposto, uma norma".

2. Dimensões estruturantes do sistema fiscal

Aquando da aproximação ao conceito de subsistema jurídico tivemos oportunidade de observar que para além de um juízo de inclusão sistémica (operado verticalmente na relação sistema-subsistema), se exigiria um juízo de diferenciação sistémica (operado horizontalmente na relação entre os seus diversos subsistemas), consistindo esta segunda operação na identificação de um ou mais critérios que se revelassem capazes de reduzir à unidade o agregado normativo em análise, assegurando, em simultâneo, a demarcação das respetivas fronteiras. Observamos, então, que a génese da assinalada segregação decorreria essencialmente do facto de certo agregado normativo assumir um revestimento instrumental e finalístico especial e diferenciado, o que não impediria que, em termos consequenciais, a (relativa) autonomia de que beneficiam tais subsistemas se manifestasse em diversas frentes, concretamente, ao nível da formação de um distinto contexto principiológico, da assimilação de um completo teleológico específico, do desenvolvimento de um código jurídico-comunicativo próprio e da sua eventual projeção numa dimensão jurídico-institucional. Estas, como dissemos, seriam importantes sinalizadores ou indicadores da presença de uma unidade normativa

[654] Cfr. BIRK, Dieter, *Diritto Tributario Tedesco,* cit., 4-5.

que, pese embora inserida num sistema jurídico, se revestiriam de propriedades sistémicas. Uma vez promovida a aproximação ao conceito de "sistema fiscal", e analisado o modo como se diferencia no contexto do sistema jurídico do qual constitui parte integrante, entende-se pertinente atentar naquelas que consideramos constituírem as dimensões estruturantes do sistema fiscal, tendo em vista uma mais adequada compreensão da expressão normativa do fenómeno fiscal. Neste sentido, ao longo dos pontos seguintes atenderemos naquelas que consideramos representarem as mais preponderantes dimensões em que o sistema fiscal se projeta: (i) dimensão jurídico-principiológica; (ii) dimensão jurídico-teleológica; (iii) dimensão jurídico-discursiva; (iv) dimensão jurídico-institucional.

2.1. Dimensão jurídico-principiológica do sistema fiscal

A diferenciação de subsistemas jurídicos, como tivemos oportunidade de assinalar, compreende um processo de formação de um arranjo principiológico próprio, com um recorte aplicativo limitado ao âmbito parcial a que respeitam, de tal modo que cada subsistema passa a ser integrado por princípios com vocação de especificidade e exclusividade, que não encontram reprodução em outros segmentos normativos, e por princípios gerais e transversais a todo o sistema jurídico ou vários dos seus segmentos normativos, ainda que nele assumam caraterísticas diferenciadas, variando na sua intensidade e significado (face àqueles que assume em outros subsistemas) em função da respetiva inserção subsistémica. Com efeito, como quaisquer outras normas, os princípios jurídicos apenas se deixam apreender plenamente a partir da consideração da respetiva inserção sistémica, sendo de admitir que quando estes reclamam a sua aplicação em diferentes segmentos normativos, o sentido que assumem em cada um deles poderá divergir. A consideração de uns e outros, permite falar de princípios "enformadores" ou "constitutivos", os quais operam como polos centralizadores de uma multitude de soluções normativas singulares, evitando a sua dispersão. Correspondem a uma espécie de "íman" ou de "polo aglutinador" que une o material normativo compreendido em determinado subsistema jurídico, de tal modo que se torna possível afirmar que a produção normativa e respetiva aplicação no seu interior obedecem a uma principiologia distinta da que opera nos demais segmentos ou blocos normativos.

Partindo deste enquadramento, dir-se-á que a unidade lógica do fenómeno fiscal impõe que a sua disciplina jurídica assente num conjunto de eixos estruturantes, aos quais caberá assegurar o suporte para a sua concretização, por forma a que corresponda a um acervo normativo que, apesar de integrar uma realidade mais ampla (o sistema jurídico), se revele relativamente autónomo, manifestando uma certa propensão centrípeta e uma organização das suas componentes segundo um

desenho racional. Será possível evidenciar que a especificidade do instrumento de que o sistema fiscal se serve (o imposto) e das tarefas que lhe são acometidas (arrecadatórias; redistributivas; regulatórias) explica a peculiar formulação conferida a alguns princípios transversais ao sistema jurídico quando aplicados no seu interior, bem como a emergência de princípios próprios e autónomos[655]. Significa isto que aquele será integrado tanto por princípios específicos e autónomos, que não encontram reprodução em outros segmentos normativos do sistema jurídico, como por princípios gerais e transversais a todo o sistema jurídico ou vários dos seus segmentos normativos, ainda que estes possam no sistema fiscal assumir caraterísticas diferenciadas, variando na sua intensidade e significado em função da respetiva inserção subsistémica. Embora da articulação de tais princípios não resulte uma solução unívoca quanto ao desenvolvimento do sistema fiscal, revelando-se (à partida) possível identificar diferentes abordagens que (em abstrato) com eles se compatibilizam e, em maior ou menor medida, lhes dão concretização, aqueles marcam a identidade do sistema fiscal, de tal modo que a sua remoção, modificação ou substituição comportará uma alteração do conteúdo essencial da ordem em que assenta a unidade interior desse âmbito parcial. Neste contexto, importa salientar que não será inconsequente o facto de falarmos de "princípios", no plural. Considerarmos, de facto, que o sistema fiscal não poderá assumir uma enformação principiológica monista, mas sempre e necessariamente pluralista, fundando-se num conjunto de princípios cuja articulação parametriza as demais normas que o integram[656]. Considerando a complexidade da realidade à qual se dirige, a axiologia jurídica que lhe cabe proteger, e a teleologia cuja prossecução se lhe exige, não poderia, aliás, ser de outra forma, assentando o sistema sobre uma (também ela) complexa base de princípios enformadores, de cuja articulação resulta a parametrização de soluções infraconstitucionais que o desenvolvem e concretizam.

Na sua recíproca articulação ou individualmente considerados, os princípios enformadores tanto podem servir de fator impulsionador ou catalisador do desenvolvimento de regulações jurídico-fiscais, como atuar como elemento limitador, constrangendo-os a manterem-se dentro de certas fronteiras, delimitadas a partir do que constitua a conformidade ou desconformidade com o princípio

[655] Em sentido aproximado, cfr. MENÉNDEZ, Agustín José, *Justifying Taxes*, cit., 37-38; BIRK, Dieter, *Diritto Tributario Tedesco,* cit., 18. Como tivemos já oportunidade de assinalar, não é infrequente fazer-se assentar a autonomia dos diferentes segmentos normativos de um sistema jurídico no pressuposto de que as respetivas normas sejam enformadas por princípios próprios e específicos. Neste sentido, entre outros, cfr. VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, cit., 66; FALSITTA, Gaspare, *Manuale di Diritto Tributario*, cit., 6-7.

[656] Distinguindo sistema monistas e pluralistas, e concluindo pela composição plural dos princípios enformadores do sistema fiscal, cfr. TIPKE, Klaus, Princípio da Igualdade e Ideia de Sistema no Direito Tributário, cit., 523.

ou arranjo principiológico em causa[657]. O sistema fiscal será, por isso, integrado por um conjunto de dimensões normativas principiológicas cuja articulação condiciona as restantes normas que o integram, servindo de "suporte" ao desenvolvimento destas ao mesmo tempo que parametriza a sua produção e aplicação[658]. Delimitando o círculo de hipóteses que poderão ser adotadas pelo legislador ao nível fiscal, esse núcleo garante que o sistema, sem prejuízo dos fatores que condicionam o seu desenvolvimento, não aparece como um todo desarticulado[659]. A existência uma unidade principiológica no sistema produz um resultado unificador e sistematizador ao impedir a adoção de determinadas soluções que com ela se incompatibiliza.

Uma vez que corresponderão aos seus eixos estruturantes, os princípios enformadores do sistema deverão assumir-se como substratos normativos tendencialmente estáveis e permanentes. Para que possam servir o propósito a que se propõem – o de ter um impacto direto na estruturação do sistema fiscal –, deverão beneficiar de dignidade constitucional, a fim de que que a sua força jurídica possa irradiar pelo tecido normativo fiscal de forma transversal e numa posição de supraordenação, de tal modo que – beneficiando de resistência e capacidade derrogatória – possam determinar a invalidade (inconstitucionalidade) das soluções normativas infraconstitucionais que com eles não se conformem, operando, assim, uma parametrização das escolhas legiferantes e regulamentares fiscais[660]. Com efeito, sendo colocados ao nível constitucional, para que operem entre si em termos de coordenação, pelo menos numa perspetiva interna, relacionam-se com as demais normas do sistema em termos de subordinação[661]. Não significa o que acaba de se referir que resulte excluída a existência de princípios fiscais com valor legal (ou, no limite, até regulamentar), simplesmente estes não podem

---

[657] A propósito da questão, KLAUS TIPKE enuncia aponta o princípio da capacidade contributiva e o princípio do Estado social como critérios materiais para o desenvolvimento e concretização dos regimes fiscais, associando-lhes, por isso caráter propulsor; e refere como dimensão principiológica fiscal limitadora o princípio da proibição do confisco. Cfr. TIPKE, Klaus, Princípio da Igualdade e Ideia de Sistema no Direito Tributário, cit., 522-523. Importa, em todo o caso ter presente que estas não são categorias estanques, podendo suceder que o mesmo princípio assuma ambas as dimensões. Aliás, o princípio capacidade contributiva será um bom exemplo disso mesmo. Em sentido metafórico, FUENTES QUINTANA apresenta as finalidades do sistema fiscal como o "motor" para o desenvolvimento do sistema fiscal e os princípios como as suas "correias de transmissão". Cfr. QUINTANA, Fuentes, *Introducción à obra Principios de la Imposición,* de Fritz Neumark, Instituto Estudios Fiscales, Madrid, 1994, XXIX.

[658] Cfr. GARCÍA, Felipe Romero, *El valor Sistema tributario*..., cit., 21.

[659] O Tribunal Constitucional espanhol é particularmente enfático a este respeito, quando sustenta que "el sistema tributario debe estar presidido por un conjunto de principios generales comunes capaz de garantizar la homogeneidad básica que permita configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema y asegure la unidad del mismo, que es exigencia indeclinable de la igualdad de los españoles". Cfr. Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 116/1994, de 18 de abril de 1994, disponível em http://www.boes.es.

[660] Neste sentido, cfr. TIPKE, Klaus, LANG, Joachim, Direito Tributário..., cit., 71, 90; GARCÍA, Felipe Romero, *El valor Sistema tributario*..., cit., 19; ALARCÓN-GARCÍA, Gloria, *Manual del Sistema Fiscal Español*, cit., 70; BUJANDA, Fernando Sainz, *Estructura Jurídica del Sistema Tributario*, cit., 18, 29; VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, cit., 77.

[661] Significa isto que estas resultarão colocadas sob o escrutínio dos órgãos jurisdicionais, aos quais caberá produzir um controlo de constitucionalidade em relação às diferentes soluções normativas infraconstitucionais que integram o sistema fiscal. A este propósito, cfr. o artigo 204.º da Constituição.

atuar como um substrato de suporte ao sistema fiscal, porquanto deles não decorre uma vinculação (hierárquico-normativa) do legislador ordinário a conformar-se com o sentido que neles resulta expressado[662]. Na verdade, quando estes princípios legais se imponham como concretização de outros princípios de valor constitucional (ou da sua articulação), a parametrização do exercício do poder legiferante decorrerá dos segundos e não (diretamente) dos primeiros – salvo se porventura estiver em causa a existência de leis de valor reforçado perante outras que não beneficiem desse valor. Podem, em todo o caso, assumir um papel preponderante na modelação dos diversos desdobramentos normativos do sistema fiscal, como teremos oportunidade de assinalar.

Como acaba de se indicar, os princípios enformadores (constitutivos ou orientadores) devem corresponder ao reduto normativo mais estável do sistema fiscal, de modo a que nele permaneçam, ainda que possam alterar-se (com maior ou menor frequência, com maior ou menor intensidade) as soluções jurídicas que asseguram a sua concretização, justificando-se – por isso mesmo – que lhes seja reconhecida dignidade constitucional. Isto não significa, todavia, que devam corresponder a realidades inflexíveis. Na verdade, importa que se revistam da adaptabilidade necessária para que possam parametrizar as soluções normativas que os concretizam numa perspetiva dinâmica e moldável, podendo as exigências que os primeiros projetam sobre as segundas variar em função da evolução das condições jurídicas e factuais que caraterizam o contexto da sua aplicação, assim como poderão ser equacionadas diversas soluções jurídicas (válidas) com o objetivo de os assegurar. Por outras palavras, a flexibilidade que concretiza as normas-princípio permite que a sua concretização siga "caminhos" normativos diversificados, tendo em atenção as finalidades e o contexto (social, económico, político, etc.) em que os mesmos são aplicados. De facto, sem prejuízo do seu conteúdo individual específico, os princípios operam conjuntamente, complementando-se, condicionando-se e modificando-se reciprocamente na sua concretização, obtendo a sua operacionalidade num contexto de "concordância prática".

A dignidade constitucional que os carateriza coloca os princípios enformadores do sistema num mesmo plano (estrato) normativo, o que significa que não se relacionam entre si numa lógica de supra e infraordenação, mas de coordenação. Considerando o respetivo conteúdo axiológico-jurídico e os mandatos que incorporam, os princípios podem relacionar-se de modo diversificado, de tal modo que o cumprimento da prescrição definida por um, poderá revelar-se concordante, complementar, indiferente ou contraditória com o cumprimento da prescrição fixada por outro. Desta forma, os princípios podem

[662] A título de mero exemplo, poderão ser apontados como exemplos de princípios fiscais legais: a indisponibilidade das posições jurídicas na relação jurídica fiscal; a indisponibilidade do crédito tributário; a tributação segundo o rendimento líquido no âmbito do IRC; a tributação de acordo com o valor patrimonial tributário no âmbito do IMI; ou a anualidade da tributação do IRS.

encerrar prescrições distintas, mas que se complementam na consecução de um mesmo resultado ou de resultados distintos que se beneficiam reciprocamente, gerando-se, inclusivamente, um efeito de sinergia entre eles. Pode também verificar-se que as suas prescrições não se relacionem, caso em que os princípios se colocam entre si numa posição de neutralidade, de tal forma que na perspetiva de cada um surge como irrelevante o cumprimento ou não dos demais. Mais problemáticos serão, no entanto, os casos em que os princípios conflituam reciprocamente, o que sucederá quando contenham prescrições de sinal contrário, as quais se contrapõem na respetiva realização. De todo o modo, a especificidade, conteúdo, extensão e alcance próprios de cada princípio não exigirá (nem sequer admitirá) o sacrifício unilateral de um princípio em relação aos outros, antes reclamando a sua recíproca harmonização, por forma a que cada um se realize na maior medida possível, considerando as circunstâncias jurídicas e factuais que a sua realização enfrenta[663].

Para que certo substrato normativo possa receber a qualificação de princípio constitutivo ou enformador, exige-se ainda que se revista de uma aplicação transversal em relação a quaisquer dos diversos segmentos normativos que integram o sistema fiscal. Significa isto que nem todos os princípios constitucionais fiscais poderão ser qualificados como enformadores do sistema, porquanto tal pressuporá uma vocação aplicativa caraterizada pela universalidade ou transversalidade em relação aos seus diferentes desdobramentos. Se certo princípio não assumir esta caraterística, não poderá ser tomado como enformador do sistema fiscal, o que, em todo o caso, poderá não o impedir de assumir tal função em relação a certo desdobramento subsistemático daquele. Esta será, de resto, uma temática que será retomada no Ponto 3.3.2.3. do Capítulo I da Parte II, a propósito do desdobramento do sistema fiscal em unidades sistémicas de menor dimensão, integradas por disposições normativas (princípios e regras) cujo âmbito aplicativo se encontra recortado de um modo específico no interior daquele[664].

---

[663] Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, MOREIRA, Vital, Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I, cit., 193.

[664] Esta ideia é reproduzida por KLAUS TIPKE a partir da distinção entre "princípios prioritários" e "princípios secundários", sustentando que os primeiros serão colocados num plano mais amplo e numa posição supraordenada (ou o primeiro, caso em vez de um sistema pluralístico, exista um sistema monístico, encabeçado por um único princípio), como poderá ser o caso do princípio da capacidade contributiva e do princípio do Estado social, enquanto os segundos serão colocados num plano inferior e serão dotados de maior concretização, correspondendo a valorações individuais ou secundárias, nas quais poderá assentar a formação de subsistemas, como seria o caso do princípio da tributação pelo rendimento líquido (enquanto concretização do princípio da capacidade contributiva) no âmbito do imposto sobre o rendimento. Estes subprincípios podem ter por base uma combinação de princípios prioritários. Cfr. TIPKE, Klaus, Princípio da Igualdade e Ideia de Sistema no Direito Tributário, cit., 521. Assim, por exemplo, o princípio da unicidade da tributação do rendimento ou princípio da tributação pelo rendimento real, que vigoram no âmbito da tributação do rendimento pessoal e do rendimento das empresas, respetivamente, não poderão ser assumidos como princípios enformadores do sistema fiscal (holisticamente considerado), ainda que possam – como veremos – assumir um papel enformador ou constitutivo relativamente a certos desdobramentos subsistemáticos do mesmo.

Sintetizando algumas das ideias acabadas de se referir, e acrescentando outras, será possível assinalar as seguintes como principais funções do núcleo principiológico enformador ou constitutivo do sistema fiscal[665]:

i) Função enformadora em sentido estrito

Como a própria designação indica, a primeira função destes princípios será a de dar forma ao sistema fiscal. São o suporte estrutural sobre o qual assenta o seu desenvolvimento, fornecendo os critérios básicos que integram a essência constitucional do fenómeno fiscal e servem de inspiração e limite para a legislação e regulamentação que o concretiza, sendo a partir deles que se torna possível transforar em sistema um conjunto de disposições normativas desarticuladas. Mais do que mandatos exequíveis por si mesmos, constituem a base, o critério ou a justificação de ulteriores normas que promovem a sua concretização. São, por isso, o "ambiente" no qual são formados substratos normativos mais voláteis e permeáveis à alteração e modificação determinada pela evolução jurídica. Percebe-se assim que o seu valor jurídico deva ser reforçado para que a observância dos mesmos seja imperativa em relação ao exercício do poder legiferante (e também regulamentar).

ii) Função paramétrica

Intimamente relacionada com a (e pressuposta pela) enunciada função enformadora – e, de certo modo, em termos a ela instrumentais –, poderá falar-se de uma função paramétrica, que respeita ao facto de os princípios jurídicos, pela resistência e capacidade derrogatória de que se revestem, atuarem como parâmetro de controlo da validade das normas jurídicas (de valor infraconstitucional) que desenvolvem o sistema fiscal. Os princípios encerram um mandato dirigido à promoção ou proteção de certos bens ou valores jurídicos que têm por subjacentes, reconduzindo-se o seu âmbito de aplicação aos casos ou hipóteses nos quais aqueles possam resultar afetados. Tais princípios servem, então, o propósito de limitar o exercício democrático do poder de criação normativa em matéria fiscal, uma vez que as normas que os violem serão consideradas inválidas.

Na medida em que acolhem as referidas funções enformadora e parametrizante, os princípios constituem os critérios que permitem ajuizar a racionalidade do sistema fiscal, uma análise que terá implícito o modo como no contexto deste são protegidas e promovidas as dimensões axiológico-

[665] Com pertinência, a propósito das funções dos princípios, cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional e Teoria da Constituição, cit., 1160 e seguintes; TIPKE, Klaus, LANG, Joachim, Direito Tributário..., cit., 180-181; BEREIJO, Alvaro Rodríguez, *El Sistema Tributario en la Constitucion...,* cit., 21-24; PERAGÓN, José Manuel Gallego, *Los princípios materiales de justicia tributaria*, Editorial Comares, Granada, 2003, 63-67; ROCHA, Joaquim Freitas da, Direito da Despesa Pública, Almedina, Coimbra, 2019, 101-102.

jurídicas que os referidos princípios têm por subjacentes. Como referido anteriormente, na sua recíproca articulação ou individualmente considerados, os princípios enformadores tanto podem servir de fator impulsionador ou catalisador do desenvolvimento de regulações jurídico-fiscais, como atuar como elemento limitador, compelindo-os a manterem-se dentro de certas fronteiras, delimitadas a partir do que constitua a conformidade ou desconformidade com o princípio ou arranjo principiológico em causa. Por outras palavras, o sistema fiscal será integrado por um conjunto de dimensões normativas principiológicas cuja articulação condiciona as restantes normas que dele fazem parte, na medida em que servem de "suporte" ao seu desenvolvimento (delimitando positivamente o conteúdo da normação fiscal), mas também o condicionam, uma vez que parametrizam a sua produção e aplicação (demarcando negativamente o conteúdo da normação fiscal)[666]. Recortando o círculo de hipóteses que poderão ser adotadas pelo legislador ao nível fiscal, esse núcleo garante que o sistema, sem prejuízo dos fatores que condicionam a sua concretização, não aparece como um todo desarticulado. A existência uma unidade principiológica no sistema produz um resultado unificador e sistematizador ao impedir a adoção de determinadas soluções que com ela se incompatibiliza.

iii) Função hermenêutica

Para além das funções antecedentes, os princípios sob análise constituem (também) inevitáveis instrumentos colocados ao serviço da interpretação e integração das normas fiscais. Se as normas jurídicas através das quais o sistema fiscal é desenvolvido são enformadas pelos citados princípios, facilmente se compreenderá a importância destes ao nível da interpretação do sentido daquelas. Pelo exposto, a existência de um complexo jurídico-principiológico hierárquico-normativamente, posicionado a um nível constitucional que serve o propósito de moldar o sistema fiscal, exige que os órgãos com competências normadoras na matéria não extravasem os limites que assim são recortados à sua atuação, ao mesmo tempo que confronta o intérprete com a necessidade de favorecer os sentidos interpretativos que mais se conformem com as exigências (assim) constitucionalmente fixadas (interpretação conforme a Constituição)[667]. Aqueles atuam de resto como elementos norteadores da tarefa interpretativa, fornecendo critérios de orientação teleológica que se revelam fundamentais na reconstrução do pensamento enraizado no sistema e nos seus princípios, aspeto que evidenciará a sua particular importância nos casos em que os enunciados normativos são construídos a partir de conceitos indeterminados e polissémicos. Por sua vez, a preponderância dos

[666] Cfr. GARCÍA, Felipe Romero, *El valor Sistema tributario*..., cit., 21; BUJANDA, Fernando Sainz, *Estructura Jurídica del Sistema Tributario*, cit., 29.

[667] Cfr. TIPKE, Klaus, LANG, Joachim, Direito Tributário..., cit., 71; ALARCÓN-GARCÍA, Gloria, *Manual del Sistema Fiscal Español*, cit., 70.

princípios será também manifestada no contexto da integração normativa. A este propósito, e sem prejuízo do que se dirá acerca da completude do sistema fiscal, assinala-se, por agora, que os princípios não apenas fornecem (num primeiro momento) critérios para a identificação das carências regulatórias (as quais têm origem no facto de o legislador partir de determinados princípios ou valorações, mas não lhes dar adequada concretização ou satisfação suficiente, evidenciando-se o seu desenvolvimento de modo inconsequente ou lacunoso); como se encontram ao serviço das tarefas desenvolvidas com o intuito de as suprir (ou seja, do preenchimento dos espaços nos quais normação fiscal se revele inexistente ou insuficiente). Torna-se, assim, evidente a preponderância da referida enformação principiológica, a qual servirá a coerência e a completude sistemáticas.

***

Nos desenvolvimentos seguintes, trataremos de abordar apenas os princípios que assumam autonomia significativa em matéria fiscal e que por isso reclamam uma referência especial. Outros existirão, é certo, mas não merecerão aqui uma expressa referência pelo facto de não serem princípios exclusivos do sistema fiscal; ou por serem princípios transversais ao sistema jurídico que valem, por isso, nessa condição, no interior do sistema fiscal, nele não assumindo uma configuração substancialmente diversa da que assumem nos demais segmentos normativos[668]. Dentro do contexto principiológico que consideramos relevante, tanto poderão ser encontrados princípios de feição "formal" como "material", correspondendo os primeiros a substratos normativos que se reportam ao próprio exercício de faculdades normativas em matéria fiscal, disciplinando a competência, o modo e a forma como deverão ser exercidas; e os segundos a disposições normativas que fornecem um substrato material (positivo) ao desenvolvimento daquelas faculdades e que lhe fixam (negativamente) condições de validade, estipulando limites a respeito da tipologia de soluções jurídicas que, no contexto do sistema, serão admitidas ou recusadas. A propósito destes últimos, importa referir que o sistema fiscal não será asséptico ou alheio em relação a critérios de correção ou justiça material, aspeto que parte da afirmação de uma lógica de Estado de Direito material, expresso na consagração de um complexo de princípios constitucionais que, no que respeita aos impostos, se encontram polarizados na igualdade fiscal a aferir primacialmente através da capacidade contributiva, um princípio que mantém uma irrecusável dignidade constitucional e a inegável natureza percetiva. A concretização do sistema fiscal, isto é, o modo como ele concretamente se desenvolve, tanto em termos estruturais como em

[668] Pense-se, por exemplo, nos princípios que respeitam ao exercício do poder jurisdicional, como os princípios da reserva da função jurisdicional, da proteção jurídica ou da independência dos tribunais.

cada uma das soluções particulares que nele são incorporadas, será (ou, pelo menos deverá ser) sempre o resultado de uma interpretação articulada destas dimensões principiológicas, à luz das condições sociais (em sentido amplo, incorporando as dimensão social em sentido estrito, económica, cultural e ambiental) que em cada tempo e lugar se fazem sentir. É a partir da articulação destes princípios que resulta sintetizada a ideia de justiça vigente no sistema fiscal.

Tendo presente o facto de os princípios jurídicos poderem ser expressamente formulados ou obtidos por indução, a partir da consideração de diversas soluções normativas que conjuntamente os exprimam, assumindo uma análise normativamente orientada e considerando o substrato fornecido pelos macro princípios do Estado de Direito, Estado democrático e Estado social[669], será possível sugerir que os princípios enformadores ou densificadores do sistema fiscal sejam essencialmente os seguintes: princípio da legalidade fiscal; princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança; princípio da proporcionalidade; princípio da igualdade, primacialmente revelada através da capacidade contributiva; princípio do Estado social; princípio da liberdade (autodeterminação comportamental); princípio da proteção da propriedade privada (proibição do confisco); princípio da proteção da iniciativa económica; princípio da proteção do trabalho; princípio da proteção do ambiente.

2.1.1. Princípio da legalidade fiscal

A natureza ablativa (restritiva) da imposição fiscal explica a preponderância que no seu contexto é conferida ao designado "princípio da legalidade fiscal", no qual tendem a ser sintetizadas duas ideias normativamente configuradas sob a forma de (sub)princípios jurídicos: a reserva de lei e a tipicidade legal e fechada. Como explica CASALTA NABAIS[670], aquele princípio traduz a exigência de que a criação dos impostos e a disciplina dos seus elementos essenciais seja promovida por via de lei (parlamentar), compreendendo: por um lado, o "princípio da reserva de lei formal", que exigirá uma intervenção do parlamento, ainda que possa limitar-se à emanação de uma autorização legislativa na qual conceda ao Governo a possibilidade de os disciplinar; e, por outro lado, o "princípio da reserva material ou conteudística de lei", que impõe que a lei assegure uma disciplina completa àqueles elementos, para que dela derivarem os critérios de decisão das situações concretas, esclarecendo a

[669] Os princípios assentam numa "base antropológica comum": o ser humano e a sua dignidade intrínseca, da qual decorre o simultâneo reconhecimento da sua autonomia individual perante o Estado (dimensão de Estado de Direito), da respetiva inserção num "processo democraticamente comunicativo" (princípio democrático) e da necessidade de o garantir existencialmente nos planos económico, social e cultural (princípio do Estado social). Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, MOREIRA, Vital, Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I, cit., 192.

[670] Cfr. NABAIS, José Casalta, O dever fundamental de pagar impostos, cit., 345.

existência de imposição fiscal ou não e, em caso afirmativo, a sua quantificação. Nos apartados seguintes trataremos de atentar, de modo necessariamente sucinto, em cada uma destas exigências.

(i) Reserva de lei

O subprincípio de reserva de lei resulta, no essencial, das disposições conjugadas do n.º 2 do artigo 103.º e na al. i) do n.º 1 do artigo 165.º da Constituição, quando, respetivamente, preveem que "os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes" e que "salvo autorização ao Governo", será da "exclusiva competência da Assembleia da República legislar" sobre a "criação de impostos e sistema fiscal"[671]. Determina-se, assim, que a criação do sistema fiscal e dos impostos individualmente considerados, bem como a regulação dos elementos essenciais destes, mas também dos benefícios fiscais e das garantias dos contribuintes, são matérias cuja disciplina jurídica caberá em primeira linha ao órgão legiferante primário, que por si mesmo poderá assegurá-la por via de lei (formal) ou estabelecer uma autorização para que o órgão executivo a defina, mediante decreto-lei autorizado.

A natureza eminentemente restritiva que tende a associar-se às normas que disciplinam os impostos determina a necessidade de a sua edição ser promovida com especial cuidado, correspondendo a citada reserva legal a uma manifestação da preocupação do normador constitucional com tal matéria[672]. A partir de tal solução, o legislador procura acautelar uma ideia de "autotributação" – a qual, no contexto de um Estado democrático se traduz na exigência de que os contribuintes (democraticamente representados) sejam chamados a aprovar os impostos que haverão de suportar – ao mesmo tempo que visa promover os valores jurídicos da segurança e da confiança – cuja proteção não poderá deixar de ter lugar nos quadros de um Estado de Direito, procurando-se que a disciplina

---

[671] Em rigor, esta intervenção legiferante poderá ser autorizada às Assembleias Legislativas Regionais, que poderão intervir nestes domínios reservados através de decreto-legislativo regional. Cfr. al. i) do n.º 1 do artigo 227.º e n.º 1 do artigo 232.º da Constituição. A propósito das competências normadoras dos órgãos das Regiões Autónomas, ver o Ponto 2.2.2. da Parte III.

[672] Uma vez que não partilham de tal natureza, a sujeição a tal reserva das normas que consagram benefícios fiscais encontrará justificação distinta. A justificação para tal opção tende a ser suportada na ideia de harmonização do regime da "constituição fiscal" e da "constituição económica", na constatação de que aqueles benefícios se poderem infiltrar em qualquer elemento da estrutura dos impostos, e no facto de comportarem uma interferência ao nível da distribuição das cargas fiscais, operando desvios ao princípio da igualdade fiscal, quando este exige que todos contribuam para a satisfação das finalidades financeiras estaduais segundo a respetiva capacidade contributiva, determinando um alívio de certos contribuintes, às custas da sobrecarga dos demais. A propósito da questão, cfr. DOURADO, Ana Paula, O Princípio da Legalidade Fiscal, cit., 125 e seguintes; VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, cit., 335; NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo, Almedina, Coimbra, 1988, 347 e 364. Veja-se que a própria visão sistémica do agregado de normas fiscais contribuirá para tal opção. O mesmo sucede relativamente às garantias dos contribuintes, sendo que neste caso será a importância que assumem para a legitimação do sistema fiscal que determinará a sua inclusão na referida reserva competencial, observando-se, ainda, que no caso das garantias que se pudessem considerar fundamentais, sempre resultariam incluídas no âmbito de tal reserva, nos termos da al. b) do n.º 1 do artigo 165.º da Constituição.

jurídica fiscal corresponda a um quadro legal e rigoroso, que sirva simultaneamente de fundamento e de limite às possibilidades de atuação da administração tributária[673]. Assegura-se, assim, que a atuação da administração tributária terá por fundamento atos normativos dotados de força de lei, o que pressupõe a sua origem num órgão com competência legislativa e que o mesmo se revista da forma externa legalmente prevista[674]. A atribuição de uma posição primacial ao órgão legiferante primário, no que respeita à normação fiscal, contribui para o complexo processo de "legitimação" do sistema fiscal, o qual assenta sobre uma lógica de "justiça democraticamente legitimada"[675] – mediante a "participação" dos contribuintes, democraticamente representados, na feitura das leis fiscais –, a qual deverá ser articulada com uma ideia de legitimação material das soluções normativas que por aquele órgão são produzidas, cuja validade dependerá da respetiva conformidade com um conjunto de parâmetros materiais constitucionalmente consagrados. A citada ideia de legitimação democrática do sistema fiscal encontra, em todo o caso, uma limitação constitucional, que se pretende com a proibição de referendo em matéria fiscal, prevista al. b) do n.º 4 do artigo 115.º da Constituição[676].

A reserva de lei que se enuncia não será, em todo o caso, absolutamente incompatível com certas remissões expressamente formuladas pela lei para que o seu desenvolvimento seja promovido através de decreto-lei simples ou através de regulamento[677], solução que poderá revelar-se útil quando, por exemplo, esteja em causa matéria de natureza eminentemente técnica (como será o caso de questões de caráter contabilístico, reportadas ao cálculo e determinação de despesas e lucros[678]) ou nos casos de matérias sujeitas a alterações ou atualizações frequentes (sendo disso exemplo o regime de retenção na fonte em sede de IRS[679], a fixação dos países, territórios ou regiões com um regime fiscal claramente mais favorável[680] ou a fixação do valor médio de construção por método quadrado ou os coeficientes de localização, ambos considerados na determinação do VPT dos prédios urbanos em sede de IMI[681]). Neste contexto, tem-se assumido como constitucionalmente admissível a fixação de balizas ou intervalos legais cuja competência para o preenchimento resulta acometida ao exercício de

[673] A evolução e os fundamentos justificadores do princípio da legalidade fiscal, mormente nesta dimensão de reserva de lei, podem ser encontrados em diversos autores, por todos, DOURADO, Ana Paula, O princípio da legalidade fiscal, cit., 75 e seguintes; NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 321 e seguintes.

[674] Cfr. XAVIER, Alberto, Manual de Direito Fiscal I, cit., 110.

[675] Neste sentido, cfr. TIPKE, Klaus, LANG, Joachim, Direito Tributário..., cit., 236.

[676] Para uma posição crítica a propósito desta proibição, cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 442 e seguintes.

[677] Assinalando que este tipo de autorizações deverão caraterizar-se por uma suficientemente determinação quanto ao respetivo conteúdo, finalidade e extensão Cfr. TIPKE, Klaus, LANG, Joachim, Direito Tributário..., cit., 239.

[678] Com pertinência, cfr. Acórdãos do TC n.ºs 236/01 e 451/01.

[679] A propósito, cfr. artigo 99.º-F do CIRS.

[680] Ver o artigo 63.º-D da LGT.

[681] Cfr. n.º 3 do artigo 62.º do CIMI.

funções administrativas de caráter regulamentar, como serão exemplos a determinação da concreta taxa de IMI aplicável no âmbito da tributação de prédios urbanos por deliberação das assembleias municipais, ou a fixação das taxas unitárias do ISP por portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da economia[682]. Esta será uma dimensão que se encontrará intimamente relacionada com o modo como é hodiernamente compreendida a exigência de tipicidade legal e fechada, que analisaremos no ponto seguinte.

Pelo seu especial interesse para os presentes propósitos investigatórios, cumpre notar que, aquando da disciplina desta dimensão de reserva legal, a Constituição – na al. i) do n.º 1 do artigo 165.º – não apenas reconhece de forma expressa o conceito de "sistema fiscal", como o inclui na reserva competencial de intervenção legiferante da Assembleia da República, acometendo a esta a função de favorecer a composição sistémica do tecido normativo fiscal[683]. A posição primacial que lhe é assegurada ao nível da criação de normas fiscais permitiria, por si só, concluir caber ao órgão legiferante primário a tarefa de assegurar (ou, pelo menos, diligenciar para) que o tecido normativo-fiscal se revista das necessárias propriedades da sistematicidade e da completude. Neste contexto, não apenas lhe está (relativamente) reservada a competência para criar e disciplinar individualmente impostos, mas também para a aprovação das estruturas normativas que acomodem e articulem cada uma das figuras impositivas criadas, numa perspetiva substantiva e adjetiva[684]. Se o conjunto das normas fiscais deverá – como se prevê – constituir um "sistema", importa que a regulação de cada figura impositiva não assente em agregados normativos totalmente fechados e autorreferenciais (que ignorem a existência dos demais), antes se exigindo (pelo menos a um nível mínimo) que se relacionem entre si e com o sistema globalmente considerado. Importa que a disciplina de cada imposto não prejudique a dos demais e que, apesar dos propósitos próprios e específicos que assumam, se complementem numa lógica de grupo, resultando globalmente orientados pela conjunta

[682] A propósito destas situações, Ponto 3.3.1.3. do Capítulo I da Parte II e Ponto 2.2.2. da Parte III.

[683] A este propósito, TAVARES DA SILVA atribui àquele órgão uma "função de garantidor" da coerência do sistema fiscal, o que implica que aquando da criação de um novo imposto (ou da autorização ao Governo para a sua criação) ou quando aumente a taxa de um imposto existente (ou autorize esse aumento), lhe será exigido que avalie não apenas a sua justificação financeira e a respetiva conformidade constitucional (considerando o disposto no artigo 104.º da Constituição e nos princípios fiscais fundamentais, mormente o da igualdade fiscal), mas também "o impacto económico-financeiro sistémico" de tal imposto ou do referido aumento de taxas. Cfr. SILVA, Suzana Tavares da, As taxas e a coerência do sistema tributário, 2.ª Edição, CEJUR, Coimbra Editora, 2013, 23-24.

[684] Matérias como a relação jurídica fiscal e os seus elementos ou o procedimento e processo tributário, admitem a sua consideração numa perspetiva holística ou de sistema, devendo assentar em estruturas normativas cujo âmbito aplicativo seja transversal a todo o sistema fiscal, para que se apliquem no contexto de qualquer imposto individualmente considerado, salvo quando a sua especifica disciplina determine o contrário.

prossecução das finalidades do sistema fiscal (este, holisticamente considerado)[685]. A (tendencial) centralização, num único órgão, das decisões normativas mais importantes para a configuração do sistema fiscal não deixará de se revelar útil à consecução de tal propósito, permitindo, até certo ponto, conter as perturbações que se associam ao fenómeno de pulverização das faculdades normadoras[686]. Por este motivo – mas não só –, nos casos em que a Assembleia da República decida não exercer por si mesma tais faculdades normativas, autorizando outros órgãos a fazê-lo, deverá assegurar um adequado balizamento da atuação destes, abstendo-se de emitir leis autorizativas que correspondam a "cheques em branco"[687].

(ii) Tipicidade legal e fechada

Ao enunciado "princípio da legalidade fiscal" tende a associar-se uma segunda dimensão principiológica, correspondente ao (sub)princípio da tipicidade legal e fechada – também enunciado sob a ideia de "reserva material" –, o qual encerra a exigência de que a lei fiscal disciplinadora das matérias que integram a reserva competencial do órgão legiferante primário seja concretizada de modo suficientemente denso e completo, por forma a conter em si mesma os necessários critérios de decisão para a sua aplicação ao caso concreto, reduzindo-se (pelo menos na medida do possível) o seu desenvolvimento regulamentar e as margens de discricionariedade concedidas ao seu aplicador[688]. Esta será uma exigência que, em certa medida, se revela acessória e complementar em relação à reserva de lei, uma vez que de nada adiantaria sujeitar certo núcleo de matérias fiscais à reserva de lei enunciada se, simultaneamente, se admitisse (irrestritamente) a abertura e incompletude da sua disciplina jurídica, acabando esta por ser "determinada", "completada" e "fechada" através de normas de valor regulamentar ou do prudente juízo do aplicador normativo; ao mesmo tempo que sintetiza as ideias de segurança jurídica e proteção da confiança inerentes ao princípio do Estado de Direito, as quais reclamam que o recorte normativo das matérias integradas na citada reserva competencial seja concretizado em termos compatíveis com as exigências de segurança e previsibilidade da aplicação

[685] Embora não deixe de a assumir como "recomendável" e "justificável ao abrigo dessa disposição constitucional", PAULA DOURADO alude à dificuldade de extrair da Constituição uma exigência de articulação dos diversos impostos e de estruturação do seu sistema, apresentando-a como "politicamente inviável". Cfr. DOURADO, Ana Paula, O Princípio da Legalidade Fiscal, cit., 106.

[686] Retomaremos este tema no Ponto 2.1.1.

[687] As leis de autorização legislativa deverão (de acordo com o n.º 2 do artigo 165.º da Constituição) definir o objeto, sentido, extensão e duração da autorização concedida. Abordamos esta problemática no Ponto 2.2.1. da Parte III, no qual sustentamos a necessidade de tais autorizações não constituírem "cheques em branco" ao Governo.

[688] Por todos, sobre o tema, cfr. DOURADO, Ana Paula, O Princípio da Legalidade Fiscal, Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem livre apreciação; NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 368 e seguintes; CANOTILHO, J. J. Gomes, MOREIRA, Vital, Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I, cit., 1090-1091.

normativa. Para o efeito, importa assegurar que a disciplina jurídica das matérias sob reserva competencial seja promovida de forma tão completa e densa quanto possível.

Esta exigência, interpretada de modo rígido, traduzir-se-á num rigoroso princípio de tipicidade legal e fechada, nos termos do qual o imposto deverá ser objeto de um recorte normativo de base legal que assegure uma completa disciplina de todos os seus momentos essenciais, para que ao aplicador normativo não sejam concedidas margens de discricionariedade administrativa ou poderes jurídicos conformadores das situações concretas. Neste contexto, a ideia de "tipicidade legal" traduz a exigência de que a disciplina jurídica tenha origem na lei, excluídos quaisquer outros núcleos de produção normativa; enquanto que a ideia de "tipicidade fechada" pressupõe que a normação cumpra um conjunto de exigências: (i) ser taxativa, assentando num rigoroso "catálogo" delimitador do seu âmbito aplicativo, de tal forma que a falta de um dos elementos enunciados excluirá a sua aplicação; (ii) ser exclusiva, compreendendo uma descrição completa dos elementos necessários à sua aplicação, excluindo quaisquer outros; e (iii) ser determinada, o que pressupõe a precisão e objetividade dos seus elementos, excluindo a introdução de critérios subjetivos de apreciação da sua concreta aplicação[689]. Através do cumprimento de tais exigências, será reforçada a certeza legal em relação ao tecido normativo fiscal, protegendo-se o destinatário das normas contra o exercício de poderes discricionários – no limite, arbitrários – por parte da administração tributária. O modo como, no seu contexto, este subprincípio é concebido, constituirá uma manifestação da especificidade do sistema fiscal, observando-se a necessidade de a disciplina jurídica dos núcleos materiais reservados ser assegurada de modo completo, preciso e pormenorizado, para que seja privilegiado o método de aplicação normativa de base lógico-subsuntiva, o qual limitará os momentos de conformação ou valoração aplicativa concedidos ao aplicador[690].

Todavia, as enunciadas exigências e as preocupações que lhes subjazem deverão ser sistemicamente consideradas, o que implica o seu confronto com outras de sinal contrário, que

---

[689] Trata-se, no essencial, de uma simplificação do pensamento de ALBERTO XAVIER sobre a temática, o qual apresenta a exigência em análise como uma "reserva absoluta de lei", desdobrada nos seguintes pontos (i) origem legal, os tipos não podem ser criados por fonte diversa da lei formal; (ii) objeto, o objeto das tipificações são situações jurídicas; (iii) seleção, a elaboração das normas deve obedecer a um método casuístico, circunscrevendo grupos particulares de casos na sua individualidade própria, excluindo o método da cláusula geral; (iv) numeros clausus, a tipologia seria taxativa, criando um catálogo que delimita com rigor o âmbito aplicativo, de tal modo que a falta de um dos elementos tipificados determinará a sua não aplicação; (v) exclusivismo, os tipos legais de imposto contêm uma descrição completa dos elementos necessários à tributação, o que significa que o tipo contém uma valoração definitiva das situações jurídicas que são o seu objeto, para certos fins, não sendo um mero índice de qualidade de facto (mormente de capacidade contributiva) cuja descoberta implique outro ou outros pressupostos; e (vi) determinação os elementos integrantes da normas devem ser de tal modo precisos e determinados na sua formulação legal que o órgão de aplicação do direito não possa introduzir critérios subjetivos de apreciação da sua aplicação concreta, ou seja, verifica-se uma tipicidade fechada. Cfr. XAVIER, Alberto, Manual de Direito Fiscal I, cit., 118-124.

[690] Cfr. RIBEIRO, João Sérgio, Tributação Presuntiva do Rendimento, cit., 123-124.

reclamam a sua flexibilização, para que sejam colocadas em concordância prática na busca por um adequado equilíbrio entre umas e outras[691]. Desde logo, o princípio da igualdade fiscal reclama que o recorte normativo fiscal se caraterize por alguma "abertura ou plasticidade semântica"[692], para que seja capaz de abarcar realidades que expressem a capacidade contributiva selecionada como relevante, de modo a que tal objetivo possa, com efetividade, ser transposto do plano geral e abstrato da previsão normativa para o plano da sua concreta aplicação. Tomando por referência a supramencionada exigência de determinabilidade, assume-se que a utilização de conceitos indeterminados e cláusulas gerais através dos quais são concedidos momentos de valoração autónoma à administração acaba por se apresentar como uma inelutável necessidade, como forma de garantir que as normas fiscais resultam dotadas da necessária flexibilidade e adaptabilidade para que se sejam capazes de fornecer uma adequada resposta (jurídica) a certos substratos factuais que possam surgir, e cujas caraterísticas reclamem que lhes seja assegurado o mesmo tratamento jurídico que o concedido a outras hipóteses que integram o seu âmbito aplicativo, favorecendo, por essa via, o cumprimento do princípio da igualdade. Por outro lado, o designado "princípio da praticabilidade" – que, do nosso ponto de vista, mais não será do que a consideração das condições factuais que os princípios jurídicos enfrentam quando se lhes procura dar concretização –, tende também a ser convocado como critério de justificação da atenuação das exigências de determinabilidade normativa associadas ao princípio da legalidade fiscal[693]. Pelo exposto decorre que a necessidade de evitar soluções jurídico-fiscais economicamente inviáveis ou excessivamente onerosas, acaba por servir de justificação à utilização de conceitos indeterminados e na concessão de momentos de discricionariedade à administração tributária[694]. Compreende-se, assim, que as exigências de densificação, completude e precisão normativa não possam ser entendidas como absolutas, admitindo-se a respetiva felxibilização em atenção aos princípios da igualdade e da praticabilidade. Este pensamento é evidenciado de forma particularmente clara quando sustenta o TC que não haverá um efetivo cumprimento do princípio da igualdade fiscal quando inexista "uma estruturação conceitual apta a colher todas as virtualidades que

[691] A propósito deste percurso, cfr. DOURADO, Ana Paula, O Princípio da Legalidade Fiscal, cit., 357 e seguintes.

[692] Cfr. Acórdão do TC n.º 127/04.

[693] O princípio da determinabilidade deve "ser entendido com alguma moderação e realismo de modo a compatibilizá-lo com o princípio da praticabilidade". Cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 356.

[694] Neste sentido, cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 373. Todavia, como assinala SÉRGIO RIBERIO, não obstante a possibilidade de existirem situações pontuais em que a utilização de conceitos indeterminados possa justificar-se à luz de uma ideia de praticabilidade, a falta de parcimónia com que esta é invocada apresenta a transformar "numa causa desculpante para más soluções legislativas que provavelmente não surgiriam se o recurso àquela não fosse tão fácil", sobretudo num contexto em que a administração dispõe de sofisticados equipamentos informáticos e instrumentos estatístico-matemáticos cada vez mais precisos, que permitem determinar a matéria tributável de uma forma praticamente automática, sem recurso à indeterminação. Cfr. RIBEIRO, João Sérgio, Tributação Presuntiva do Rendimento, cit., 123.

o facto tributário é suscetível de assumir", quando não sejam selecionados conceitos que "permitam surpreender a existência da riqueza e dos rendimentos" e sem que o sistema normativo construído se revele "exequível sob o ponto de vista da praticabilidade"[695].

Se é certo que o recorte normativo dos elementos sujeitos à reserva legal não poderá ser promovido de modo incipiente, limitando-se a uma genérica composição normativa dos princípios ou bases gerais de cada um, também será verdade que uma disciplina jurídica absolutamente esgotante de todos os seus aspetos e dimensões, poderá, em certos casos, revelar-se inexequível e até inconveniente. O problema que se coloca torna-se, assim, o de saber quão longe deverá ser levada a sua densificação e pormenorização ou, noutra perspetiva, qual o nível de indeterminação que deverá considerar-se excessivo[696].

2.1.2. Princípios da segurança jurídica e da proteção de confiança

Os princípios da segurança jurídica e a proteção da confiança são duas dimensões jurídicas que resultam sintetizadas pelo princípio do Estado de Direito (expressamente consagrado no artigo 2.º da Constituição)[697], afirmando-se como subprincípios deste, que procuram assegurar a proteção de valores jurídicos como a estabilidade, a segurança e previsibilidade perante o exercício dos poderes públicos (legislativo, administrativo e jurisdicional), tanto numa dimensão objetiva, reportada aos elementos objetivos do sistema jurídico, pressupondo "estabilidade jurídica, segurança de orientação e realização do direito" (segurança jurídica), como numa dimensão subjetiva, relacionando-se com a "calculabilidade e previsibilidade dos indivíduos em relação aos efeitos jurídicos dos atos dos poderes públicos" (proteção da confiança)[698]. O facto de se relacionarem de modo próximo e de – até certo ponto – se pressuporem reciprocamente, determina que, embora seja possível analisar cada uma destas dimensões autonomamente, tendam os princípios a ser enunciados e considerados conjuntamente.

---

[695] Cfr. Acórdão do TC n.º 127/04.

[696] Este será um problema que retomaremos no Ponto 3.1. da Parte III da presente investigação.

[697] Com pertinência, entre outros, cfr. Acórdãos n.º 241/2015, n.º 575/2014 e n.º 862/2013.

[698] Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional e Teoria da Constituição, cit., 257. No essencial, enquanto que a dimensão da segurança jurídica se relaciona essencialmente com a produção normativa, traduzindo numa exigência de segurança e estabilidade dirigidas ao tecido normativo, a proteção da confiança dirige-se fundamentalmente à aplicação normativa, encontrando-se vocacionada para a proteção de esferas jurídicas em concreto. Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Direito pós-moderno, patologias normativas e protecção da confiança, 2010, 1, disponível em http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/35602/3/Patologias%20normativas%20e%20prote%c3%a7%c3%a3o%20da%20confian%c3%a7a.pdf. Numa abordagem semelhante, será possível ver na segurança jurídica um "conteúdo formal", reconduzido à ideia de estabilidade normativa, e um "conteúdo material", relacionado com a proteção da confiança. Cfr. XAVIER, Alberto, Manual de Direito Fiscal I, cit., 115.

Pretende-se, no essencial que a atuação dos poderes públicos se caraterize pela racionalidade, pela transparência e confiabilidade, sob pena de os seus destinatários serem confrontados com uma intolerável incerteza quanto aos efeitos jurídicos associados aos seus próprios atos. Como tivemos oportunidade de assinalar noutro momento da presente investigação, os destinatários das normas jurídicas devem – com razoabilidade – poder contar com os seus efeitos, em termos de poderem programar as suas atuações tendo em consideração as consequências que estas e aquelas podem acarretar, sob pena de resultarem violados os valores da confiança e segurança jurídica. Isto pressupõe, simultaneamente: a determinabilidade, clareza e a estabilidade normativa; e tendencial manutenção ou conservação de modo estável das situações e posições jurídicas firmadas ao abrigo das normas fiscais vigentes[699]. Tal não significa, todavia, que o tecido normativo possa ou deva ser imutável, assinalando-se, a este respeito, uma tensão dialética entre os valores protegidos através da manutenção das normas e aqueles que reclamam a sua alteração e transformação, sendo que, dada a relevância jurídica dos diferentes polos axiológico-jurídicos em presença, deverão ser procuradas soluções de compromisso entre os mesmos[700]. Nesta perspetiva, a ideia de sistema (ao que nos interessa, de sistema fiscal) será instrumental ao propósito de assegurar a necessária estabilidade e previsibilidade normativa, para que, em cada momento, os sujeitos saibam o que o Direito deles pretende em termos comportamentais e quais as consequências associadas ao facto de se conformarem (ou não) com as suas prescrições.

Ainda que as enunciadas exigências assumam caráter de transversalidade em relação ao sistema jurídico, acabam por se fazer sentir com particular intensidade no contexto do sistema fiscal, considerando o caráter eminentemente restritivo associado aos impostos[701]. Para que resultem acauteladas as legítimas expectativas dos obrigados fiscais, deve ser-lhes garantida a possibilidade de confiar nos efeitos fiscais da sua conduta. Sendo assim, as dimensões principiológicas sob análise reclamam – no contexto fiscal – a sua relevância em diversas frentes, nomeadamente ao nível da formulação das normas fiscais (que deverá ser tão clara e determinada quanto possível[702]), do controlo dos efeitos jurídicos associados a normas que alterem o tecido normativo-fiscal vigente (impondo limitações ao nível da atribuição às mesmas de efeitos retroativos e retrospetivos), da criação de obstáculos à revogação de atos administrativos que constituam posições jurídicas de vantagem aos

[699] Em geral, sobre estas duas dimensões, cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional e Teoria da Constituição, cit., 258-259.

[700] Esta será uma questão que será retomada no Ponto 2.1.2.2. da Parte III da presente investigação.

[701] Assinalando que aquilo que a exigência de segurança jurídica tem de específico no contexto fiscal será a intensidade com que a mesma se faz sentir, cfr. SANCHES, José Luís Saldanha, Manual de Direito Fiscal, 3.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, 167.

[702] Esta será uma questão que será retomada no Ponto 3.1. da Parte III.

respetivos destinatários[703] ou na criação de limitações de caráter temporal à sindicância da conformidade jurídica de atos tributários[704].

Ao nível da criação normativa em matéria fiscal – para além das exigências de clareza e determinabilidade –, reclama-se que as normas fiscais assumam (em princípio) natureza prospetiva, para que os obrigados fiscais não acabem por ser confrontados com efeitos jurídicos com os quais não poderiam razoavelmente contar no momento em que adotaram a conduta relevante para que os mesmos se produzissem[705]. Na verdade, um dos aspetos mais problemáticos do ponto de vista das exigências de segurança jurídica e proteção de confiança no domínio fiscal, corresponde, precisamente, à introdução de modificações no tecido normativo fiscal que assumam uma pretensão aplicativa relativamente a factos cuja ocorrência as precede temporalmente – ou seja, os casos de normação retroativa. A este propósito, e numa solução que consideramos não ser de afastar, já há muito o TC vem dizendo que apenas uma retroatividade "intolerável" que afete "de forma inadmissível e arbitrária os direitos e expectativas legitimamente fundados dos cidadãos" será de considerar desconforme com os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança, devendo este juízo de inadmissibilidade ser desenvolvido à luz de dois critérios: (a) "a afetação de expectativas, em sentido desfavorável, será inadmissível, quando constitua uma mutação da ordem jurídica com que, razoavelmente, os destinatários das normas dela constantes não possam contar"; e (b) "quando não for ditada pela necessidade de salvaguardar direitos ou interesses constitucionalmente protegidos que devam considerar-se prevalecentes (deve recorrer-se, aqui, ao princípio da proporcionalidade, explicitamente consagrado, a propósito dos direitos, liberdades e garantias, no n.º 2 do artigo 18.º da Constituição)"[706]. Sem prejuízo das especificidades que esta questão coloca ao nível fiscal, consideramos que esta abordagem constituirá uma base sólida para a sua compreensão.

Tendo em vista o problema – e de modo instrumental aos princípios sob análise[707] –, o normador constitucional consagrou (no n.º 3 do artigo 103.º da Constituição) uma proibição de criação

---

[703] Pense-se na previsão da irrevogabilidade dos atos que concedam benefícios fiscais, cfr. n.º 4 do artigo 14.º do EBF.

[704] Pense-se no efeito preclusivo associado à falta de reação relativamente a atos tributários anuláveis. A este propósito, cfr. XAVIER, Alberto Pinheiro, Conceito e Natureza do Acto Tributário, Almedina, Coimbra, 1973, 573 e seguintes.

[705] Cfr. TIPKE, Klaus, LANG, Joachim, Direito Tributário..., cit., 248.

[706] Cfr. Acórdão do TC n.º 287/90.

[707] "A razão pela qual a Constituição exclui a possibilidade de existência de leis retroativas nesses casos reside precisamente na intensidade da condição de insegurança pessoal que do contrário resultaria no quadro de um Estado de direito democrático como é aquele que o artigo 2.º institui". Cfr. Acórdão do TC n.º 575/2014. "Os fundamentos de proibição da retroatividade respeitam à segurança dos cidadãos. Assim, tal segurança é afetada perante alterações legislativas que, no momento da prática ou ocorrência dos factos que os envolvem, nem poderiam ser previstas nem tinham que o ser. Mas tal segurança também é afetada onde o seja a vinculação do Estado pelo Direito que criou, através de alteração de situações já instituídas ou resolvidas anteriormente". Cfr. Acórdão do TC n.º 172/00.

de impostos com natureza retroativa[708]. A caraterização e delimitação aplicativa desta disposição normativa não se revelam isentas de dificuldades, associando-se-lhes diversos focos de problematicidade. Ainda que tal não resulte claro do enunciado normativo citado, será de admitir que a proibição visa apenas as normas fiscais: que comportem desvantagens (restrições) do ponto de vista da esfera jurídica dos respetivos destinatários, mas já não aquelas que lhes confiram posições de vantagem, como será o caso das que estabeleçam regimes de desagravamento fiscal, uma vez que inexistem aí quaisquer legítimas expectativas que reclamem uma tutela jurídica; e que digam respeito à criação ou modelação da obrigação de pagamento de imposto, resultando excluídas as disposições normativas fiscais que com ela não contendam, como será, por regra, o caso das normas de caráter adjetivo, procedimentais ou processuais[709].

Para além destes aspetos, parece revelar-se artificiosa a distinção promovida pelo TC entre os casos de "retroatividade autêntica" (reportada aos casos em que os efeitos da lei nova se pretendam projetar sobre factos integralmente verificados antes da sua entrada em vigor) e "retroatividade inautêntica" (reportada aos casos em que os efeitos da lei nova se pretendem projetar sobre factos cuja verificação ainda se encontra em curso à data da sua entrada em vigor), como forma de reconduzir apenas os primeiros à proibição enunciada[710], considerando que ambos envolvem normas que procuram associar efeitos jurídico-fiscais a substratos factológicos ocorridos em momento anterior ao do seu ingresso no sistema fiscal. Repare-se que, em rigor, ao problema da retroatividade da lei fiscal pouco interessará se o facto tributário é de formação instantânea ou sucessiva, importando antes saber se a realidade sociológica atingida pelas normas fiscais lhes será (ou não) posterior[711]. Não é, no entanto, este o entendimento do TC, o qual, como se disse, tem vindo a considerar que apenas a retroatividade do primeiro tipo ("autêntica") será abrangida pelo n.º 3 do artigo 103.º da Constituição, sustentando, inclusivamente, que em tais situações a exclusão dos efeitos retroativos corresponderá a

[708] Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, MOREIRA, Vital, Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I, cit., 1093. Para uma contextualização histórica e evolutiva sobre o problema da retroatividade das normas fiscais até à aprovação da citada disposição constitucional, cfr. SANTOS, António Carlos dos, PALMA, Clotilde Celorico, Os princípios da proteção da confiança legítima e da não retroatividade das normas tributárias em tempos de crise: o caso português, in Revista do Instituto do Direito Brasileiro, Ano 2 (2013), nº 4, 3151-3159.

[709] Neste sentido, cfr. acórdãos do TC n.º 267/2017 e n.º 353/2005.

[710] A este respeito, entre outros, cfr. acórdãos n.º 617/2012, n.º 85/2013, n.º 399/2010, n.º 58/2010 e n.º 128/2009. Com pertinência, sobre a temática, cfr. FAUSTINO, Manuel, Retroactividade, retrospectividade e alguma serenidade, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano III, n.º 3, Outono, 2010, 183 e seguintes; GOMES, Nuno Sá, Lições de Direito Fiscal (Volume II), CCTF, n.º 134, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1985, 321-328.

[711] Tomando como exemplo um agravamento das taxas gerais de IRS para vigorar no próprio ano em que a alteração ocorre, tal medida será de assumir como (efetivamente) retroativa, na medida em que, embora o "facto tributário" apenas se considere juridicamente formado no último dia do ano, serão tomados em consideração rendimentos (aqui, num sentido social/económico) cuja perceção ocorreu em momento anterior ao da alteração normativa em causa. Acompanhamos, por isso, os autores que sustentam que tanto a retroatividade "autêntica" como a "inautêntica" se encontrarão abrangidas pela proibição do n.º 2 do artigo 103.º da Constituição. Neste sentido, por todos, cfr. VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, cit., 345-346.

"uma regra absoluta de definição do âmbito de validade temporal das leis criadoras ou agravadoras de impostos", encontrando-se excluído qualquer tipo de ponderação a propósito da sua aplicação[712].

As normas fiscais que – segundo a perspetiva enunciada – sejam de excluir do âmbito aplicativo da dita proibição[713], não resultarão, ainda assim, absolutamente dispensadas de um controlo da respetiva conformidade constitucional, sendo este diretamente desenvolvido a partir dos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança, assentando num juízo de ponderação dos diferentes valores jurídicos em cada caso envolvidos, orientado por um rigoroso teste de proporcionalidade (nas suas diferentes dimensões, de necessidade, adequação e proporcionalidade)[714].

Um outro problema, que não se confunde com o da retroatividade – embora seja frequentemente tratado conjuntamente com aquela – será o da retrospetividade das normas fiscais. Não se tratando de normas que disponham relativamente a factos (sociológicos) cuja ocorrência anteceda o seu ingresso no sistema fiscal, não se poderá falar de retroatividade, o que, por si só, será bastante para justificar o afastamento da proibição constante do n.º 3 do artigo 103.º da Constituição. Não significa isto que tais casos resultem subtraídos ao teste da sua conformidade com os princípios da segurança jurídica e proteção da confiança. Trata-se de situações em que a lei fiscal, embora dispondo relativamente a factos futuros, lesa expetativas formadas em momento anterior ao do início da sua vigência. Se, por um lado, é certo não resultar tutelada uma expetativa de que as normas fiscais permaneçam irremediavelmente inalteradas, por outro, importará acautelar certas expetativas legitimamente formadas com base nos regimes fiscais vigentes aquando da tomada de certas decisões com efeitos duradouros (como será, por exemplo, o caso da aquisição de bens imóveis, realização investimentos financeiros, da decisão de fixação em certo território ou da decisão de iniciar uma determinada atividade económica), as quais poderão resultar gravemente frustradas quando se registem modificações (prospetivas) em relação a tais regimes que determinem o aumento da carga fiscal (por exemplo, a criação de novas figuras impositivas, agravamento de taxas ou supressão de

[712] Entre outros, cfr. Acórdãos do TC n.º 171/2017, n.º 617/2012, n.º 128/2009 e n.º 172/2000. Todavia, a qualificação da citada disposição como uma norma-regra não será pacifica, sendo qua a sua qualificação como uma norma-princípio conduzirá à sua qualificação como uma proibição prima facie, suscetível de ser superada/afastada num contexto de ponderação com outros princípios e valores constitucionais que no caso concreto se manifestem com maior intensidade. Neste sentido, cfr. VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, cit., 346-347.

[713] Pensamos nos casos de normas fiscais de caráter retroativo que não contendam com a determinação do pagamento de impostos ou, caso se acompanhe a perspetiva do TC, as que sejam reconduzíveis à categoria da "retroatividade inautêntica".

[714] No sentido da sujeitação a tal regime dos casos de "retroatividade inautêntica", cfr. Acórdão do TC n.º 399/2010. Dimensões como a questão de saber se os destinatários das normas poderiam (ou não) prever, com razoabilidade, as medidas em causa, a intensidade da lesão produzida e a existência de imperiosas razões de interesse público serão, neste contexto, tomadas em consideração, sendo que a tolerância das medidas será proporcional ao grau de relevância do interesse público constitucionalmente tutelado.

regimes de benefícios fiscais)[715]. As alterações normativas deste tipo revelam-se especialmente problemáticas nos casos em que as normas fiscais são orientadas por propósitos de intervenção regulatória, incentivando a adoção de determinados comportamentos através da criação de regimes de desagravamento fiscal, considerando que aí a conduta adotada pelo contribuinte é expressamente fomentada pelo normador fiscal. Para além do problema de instabilidade fiscal que daqui decorre e que se reflete ao nível da criação de um ambiente desfavorável ao investimento em território nacional – sobre o qual nos reportaremos em momento posterior da presente investigação –, as normas que introduzam este tipo de alterações podem revelar-se constitucionalmente desconformes, por violação dos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança, quando lesem de forma desproporcional a confiança dos contribuintes[716].

2.1.3. Princípio da proibição do excesso

O "princípio da proibição do excesso" – frequentemente formulado sob a designação "princípio da proporcionalidade" e apresentado como corolário do princípio de Estado de Direito – encontra consagração constitucional em diversas disposições do texto constitucional (nomeadamente, no n.º 2 do artigo 18.º e no n.º 2 do artigo 266.º), atuando como critério orientador e limitador dos poderes públicos, ao nível legiferante, administrativo e jurisdicional. A sua aplicação desdobra-se em diferentes subprincípios que se traduzem em testes aos quais deverão resultar sujeitas as medidas restritivas e que compreendem uma análise qualitativa, produzida em dois momentos, e uma análise quantitativa[717].

---

[715] A propósito da problemática, entre outros, cfr. TIPKE, Klaus, LANG, Joachim, Direito Tributário..., cit., 254-256; NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 409-421; VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, cit., 349-353. Como forma de acautelar o problema enunciado, é frequente o recurso por parte do normador fiscal a regimes transitórios, através dos quais procura atenuar a lesão da confiança (legitimamente) depositada pelos contribuintes na aplicação de certos regimes fiscais. Pense-se, a título de exemplo, no regime previsto no artigo 5.º do Decreto-Lei 442-A/88, de 30 de novembro, a respeito da tributação de mais-valias decorrentes da alienação de prédios adquiridos em momento anterior ao da entrada em vigor do CIRS; ou no disposto no n.º 5 do artigo 3.º da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, a respeito de um conjunto de alterações no contexto da tributação de mais-valias imobiliárias em sede de IRS.

[716] A propósito da necessidade de assegurar a continuidade dos efeitos das normas com as quais os poderes públicos hajam fomentado a adoção de certas condutas, até que se conclua o "plano" por elas incentivado, cfr. TIPKE, Klaus, LANG, Joachim, Direito Tributário..., cit., 256-258.

Como observado por SALDANHA SANCHES, nos casos de atribuição temporária de benefícios fiscais é criada uma expetativa de que estes irão durar até ao fim do prazo, revelando-se, por isso, particularmente intensa a lesão da confiança dos contribuintes. Cfr. SANCHES, José Luís Saldanha, Manual de Direito Fiscal, Coimbra Editora, Coimbra, 201-202.

[717] Como explica o TC, tomando por referência o exercício de faculdades legiferantes: "o princípio da proibição do excesso incide sobre medidas legislativas não liminarmente interditadas pela Constituição e que prosseguem finalidades legítimas através de meios restritivos: finalidades legítimas, no sentido em que não são constitucionalmente proscritas; meios restritivos, porque implicam a ablação ou restrição de direitos ou interesses fundamentais". Cfr. Acórdão do TC n.º 532/2017.

Assim, para que se possa concluir pela conformidade constitucional das medidas sob escrutínio, deverão ser cumpridas as seguintes exigências[718]:

- Subprincípio da adequação, nos termos do qual se impõe que a medida adotada deva ser apropriada à prossecução do fim ou fins visados, importando aferir se os atos de poder público sob escrutínio são aptos ou idóneos (ou, pela negativa, inaptos ou inidóneos) para produzir os resultados que justificam a sua prática. Trata-se de um controlo desenvolvido no contexto da relação entre a medida e o fim.
- Subprincípio da necessidade, segundo o qual se impõe a seleção da medida que comporte a menor desvantagem possível para o seu destinatário, de tal forma que se exigirá a demonstração de que, para a obtenção dos fins visados, não seria possível adotar outro meio menos oneroso. Trata-se, assim, de um critério de caráter relativo, relacionado com a questão de saber se poderia ser adotada medida alternativa igualmente eficaz e menos desvantajosa para o seu destinatário.
- Subprincípio da proporcionalidade em sentido estrito, que determina que uma vez cumpridas as exigências de necessidade e adequação da medida para alcançar o fim visado, coloca-se a questão de aferir da sua "justa medida". Neste ponto, os meios e os fins são colocados em perspetiva mediante um juízo de ponderação, com o objetivo de se determinar se o meio utilizado é, ou não, quantitativamente ajustado em relação aos resultados associados à realização do fim prosseguido. Trata-se de uma questão de "medida" ou "desmedida" para se alcançar um fim: pesar as desvantagens dos meios em relação às vantagens do fim.

Enquanto os testes de adequação e necessidade se desenvolvem quer num plano qualitativo, de aferição em termos absolutos da adequação da medida ou, em termos relativos, da sua necessidade perante as alternativas que se colocam, quer num plano quantitativo, o teste de proporcionalidade em sentido estrito concretiza-se num plano quantitativo, respeitando à intensidade da medida, encerrando um balanceamento entre as desvantagens (o sacrifício imposto a certos bens ou valores jurídicos) e as vantagens (em termos de realização dos fins prosseguidos) compreendida pela utilização dos meios. Como se poderá perceber, a violação deste princípio – mais do que uma

[718] A propósito do princípio enunciado e respetivas exigências, na doutrina, entre outros, cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional e Teoria da Constituição, 7.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2003, 266 e seguintes; CANAS, Vitalino, O princípio da proibição do excesso: em especial, na conformação e no controlo de atos legislativos, Tese de Doutoramento, FDUL, 2016, 613 e seguintes, disponível em https://repositorio.ul.pt/handle/10451/26307; VICENTE, Laura Nunes, O Princípio da Proporcionalidade Uma Nova Abordagem em Tempos de Pluralismo, FDUC, 2014, 23 e seguintes, disponível em https://www.ij.fd.uc.pt/publicacoes/premios/pub_1_ms/numero1_pms.pdf. Na jurisprudência, entre outros, cfr. Acórdãos do TC n.ºs 532/2017, 187/2001.

lesão sobre ele em si mesmo considerado – produz os seus efeitos sobre os bens ou valores jurídicos que através dos mesmo são (ou deveriam ser) sopesados, na medida em que um ou vários resultem excessivamente afetados.

O princípio da proporcionalidade será de grande relevância ao nível da produção normativa em matéria de impostos, emergindo como uma "plataforma" colocada ao serviço da articulação e harmonização dos diversos bens e valores jurídicos em presença, favorecendo, desse modo, a composição sistémica do tecido normativo fiscal. Se, como se disse, o princípio da proibição do excesso se impõe em termos constitucionais ao exercício dos diversos poderes públicos, a ele não resultará subtraída a normação (legiferante e regulamentar) em matéria de impostos, o que implica que, na configuração do sistema fiscal, aquele será um parâmetro a ser observado quando esteja em causa a edição de normas fiscais que comportem desvantagens na perspetiva do respetivo destinatário[719]. A amplitude desta afirmação deverá, em todo o caso, ser objeto de uma precisão, que se prende com o modo como se desenvolve o controlo de "proporcionalidade" exercido sobre as obrigações principais de pagamento dos impostos definidas com vista à consecução das finalidades arrecadatórias do sistema fiscal, uma vez que – como explica CASALTA NABAIS[720] – em virtude da sua qualificação como limites imanentes e não como restrições aos direitos fundamentais (mormente, ao direito de propriedade), não lhes será (à partida) aplicável o regime previsto nos n.ºs 2 e 3 do artigo 18.º da Constituição, a respeito das leis restritivas de direitos, liberdades e garantias. Não significa isto, todavia, que a disciplina de tais matérias resulte subtraída a um qualquer controlo a este nível, simplesmente, a ideia (geral) de proporcionalidade (a qual, aliás, corresponderá ao mais elementar sentido de justiça) será manifestada através do princípio da capacidade contributiva. Fora deste específico domínio, o citado princípio da proibição do excesso terá um amplo espaço de intervenção. Para além de servir de parâmetro de controlo no contexto da disciplina jurídica de soluções de simplificação fiscal, da definição das obrigações acessórias de colaboração ou dos regimes de procedimento e processo tributário, o princípio assume um papel preponderante ao nível do controlo das normas instrumentalizadas à prossecução de finalidades de caráter regulatório e redistributivo pela via fiscal. No que respeita à intervenção fiscal de caráter regulatório, as exigências de proporcionalidade terão o seu campo de aplicação mais evidente quando esteja em causa o

[719] Ainda que o referido princípio – como se referiu – seja de aplicação aos diferentes poderes públicos, tal não significa, em todo o caso, que em relação a cada um deles se desenvolva com o mesmo significado e intensidade.

O princípio aplica-se a todas as espécies de atos dos poderes públicos, ainda que com intensidades e significados diferentes em relação a cada um deles. Ao legislador (e eventualmente, a certas entidades com competência regulamentar) é reconhecido um considerável espaço de conformação (liberdade de conformação) na ponderação dos bens quando edita uma nova regulação (Acórdão do TC n.º 484/2000 e 187/2001).

[720] Cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 555.

estabelecimento de regimes de agravamento fiscal, considerado o caráter eminentemente restritivo destes, o que não significa, todavia, que não seja o mesmo de convocar a respeito da fixação de regimes de desagravamento fiscal, enquanto via de controlo da excessividade dos desvios ao princípio da igualdade fiscal, considerando que, no contexto de um Estado fiscal, a redução de carga fiscal concedida a certos contribuintes será sempre concretizada à custas de uma sobrecarga dos demais[721]. Por sua vez, a proibição do excesso será também um limite ao estabelecimento de soluções fiscais tendentes a assegurar uma redistribuição dos rendimentos e da riqueza, o que vale por dizer que a adoção de soluções que visem imprimir progressividade ao sistema fiscal deverão revelar-se adequadas, necessárias e proporcionadas face ao objetivo constitucional de redistribuição de recursos[722]. Na verdade, o princípio da proibição do excesso terá um importante papel ao nível do controlo dos desvios ao princípio da igualdade, o qual exige que, a par da existência de um fundamento material para a opção de diferenciar, o tratamento diferenciado seja proporcionado – isto é, não poderá revelar-se desajustada ou excessiva na perspetiva dos objetivos que com ela são prosseguidos[723]. Compreende-se, por isso, a sua preponderância no contexto de soluções fiscais orientadas por propósitos regulatórios ou redistributivos, considerando que umas e outras operam através de desvios aos regimes fiscais gerais, mediante o estabelecimento de regimes especiais ou excecionais a que resultam sujeitos certas categorias de contribuintes ou objetos fiscalmente relevantes.

2.1.4. Princípio da igualdade, primacialmente revelado através da capacidade contributiva

Tal como as demais dimensões jurídico-materiais presentes no sistema jurídico, o princípio da igualdade – que encontra expressa consagração no artigo 13.º da Constituição – constitui um corolário do princípio da dignidade humana, assumindo-se como um dos eixos principiológicos estruturantes do sistema jurídico globalmente considerado. Apresenta-se como um princípio de estrutura complexa e na sua articulação com outras dimensões jurídico-constitucionalmente consagradas, reflete-se em diversas exigências dirigidas ao exercício dos diferentes poderes públicos. Não cabendo aqui promover um longo excurso sobre as diferentes exigências dele decorrentes, importa, ainda que sinteticamente, assinalar aquelas que maior relevância manifestam, do ponto de vista do exercício de faculdades normadoras em matéria fiscal. Assim – de modo tópico – será de assinalar que o princípio da

[721] Cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 646, 657-661.

[722] Cfr. VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, cit., 325-326.

[723] A este propósito, cfr. Acórdãos do TC n.º 187/2013 e n.º 353/2012.

igualdade[724]: (i) encerra uma ideia de generalidade (universalidade), segundo a qual todos serão colocados numa igual posição perante a lei (geral e abstrata), impondo-se a universalidade na atribuição de direitos (os quais devem beneficiar todos) e na imposição de deveres (os quais devem impender sobre todos)[725]; (ii) atua como limite ao poder de conformação dos poderes públicos, exigindo um tratamento semelhante (uniforme) de situações de facto tendencialmente iguais e um tratamento diversificado de situações de facto essencialmente distintas, compreendendo uma proibição de diferenciação de tratamento arbitrária ou desrazoável (isto é, sem fundamento material bastante)[726]; e (iii) compreende – em articulação com o princípio do Estado social – um mandato de correção das desigualdades económicas, sociais e culturais, de forma a atingir-se uma "igualdade real"[727], exigindo medidas de caráter positivo (atuações) no sentido da atenuação ou correção das desigualdades reais no exercício de certos direitos ou na fruição de certos bens públicos[728].

A transversalidade aplicativa do princípio determina a (consequente) vinculação do normador infraconstitucional em toda a sua atividade, aqui se incluindo, naturalmente, a produção normativa fiscal[729]. Trata-se, assim, de uma disposição dotada de uma genérica vocação normativa-fiscal, integrando na sua previsão hipóteses que vão muito além do domínio dos impostos, o que não prejudica, contudo, o especial significado de que se reveste neste específico contexto[730]. O princípio – tal como sucede em outros segmentos do sistema jurídico – será considerado no subsistema fiscal

---

[724] A propósito das referidas exigências, cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, MOREIRA, Vital, Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I, cit., 336 e seguintes; NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 435-436.

[725] A propósito da dimensão de generalidade ("universalidade"), cfr. n.º 1 doa artigo 12.º da Constituição.

[726] Para que sejam constitucionalmente admissíveis, será exigido que as discriminações: assentem numa distinção objetiva de situações; não assentem num dos critérios diferenciadores proibidos (n.º 2 do artigo 13.º da Constituição); sejam observadas as exigências do princípio da proporcionalidade (amplamente considerado).

[727] Cfr. al. d) do artigo 9.º da Constituição.

[728] Pressupõe uma atuação positiva por parte dos poderes públicos (mormente, o poder normador em matéria fiscal), no sentido da correção das desigualdades fácticas de natureza social, económica e cultural, como forma que assegurar uma igualdade do ponto de vista jurídico-material. Diversas manifestações desta exigência poderão ser encontradas ao longo do texto constitucional, mormente quando se prevê como tarefa estadual a promoção da igualdade económica, como sucede na al. d) do artigo 9.º, nas als. a) e b) do artigo 81.º, no n.º 2 do artigo 103.º ou nos n.ºs 1 e 3 do artigo 104.º, todos da Constituição.

[729] De facto, correspondendo a uma obrigação pública constitucionalmente consagrada (um dever fundamental) o imposto comungam parcialmente do regime dos direitos fundamentais, designadamente a sua sujeição aos princípios da generalidade e da igualdade, significando isto, que todos deverão estar sujeitos ao seu pagamento, de forma não discriminatória. Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, MOREIRA, Vital, Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I, cit., 1093. Refere PAUL KIRCHHOF que vinculação jurídico-positiva do poder impositivo nas Constituições modernas arranca primordialmente do princípio da igualdade, o qual distribui a carga fiscal de uma forma geral, portanto, avessa a privilégios. Cfr. KIRCHHOF, Paul, Tributação no Estado Constitucional, tradução: Pedro Adamy, Quartier Latin, São Paulo, 2016, 19.

[730] Alguns autores não hesitam, aliás, em apontar o princípio da igualdade como o mais importante princípio da nossa Constituição fiscal, considerando a sua genérica previsão no artigo 13.º da Constituição, mas também a sua implícita consideração nos seus artigos 103.º e 104.º, os quais consagram um programa de intervenção para o sistema fiscal, subordinando os diferentes impostos a preocupações variadas de justiça material. Por todos, cfr. VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2018, 289.

através da fórmula segundo a qual se deve "tratar de modo igual o que é igual e de modo diferente o que é diferente", o que pressuporá não apenas (uma dimensão negativa relacionada com) o afastamento das discriminações que não beneficiem de uma justificação razoável do ponto de vista constitucional, como também exigirá (uma atuação positiva que compreenda) a utilização dos instrumentos fiscais como forma de correção de desigualdades. Antes de avançarmos com a análise do que seja esse "especial significado", importa alertar para o facto de o tecido normativo-fiscal não se encontrar limitado às normas que disciplinam as obrigações fiscais principais de pagamento de imposto, sendo que o citado princípio – como perceberemos – manifesta-se no contexto do sistema fiscal de modo diferente, conforme esteja em causa aquele tipo de matérias fiscais ou outras com ela conexas.

Se é certo que o princípio da igualdade tem por implícita uma ideia de uniformidade no tratamento dos obrigados fiscais, por aqui não decorrerá – pelo menos com caráter de imediaticidade – qual seja o critério (ou quais sejam os critérios) a considerar na concretização de tal tratamento uniforme, sendo que sem uma precisa definição do critério diferenciador (ou critérios diferenciadores), não se revelará possível assegurar a necessária coerência sistemática do sistema fiscal[731]. A adequação dos critérios de comparação é, por isso, fundamental para que (com propriedade) se possa considerar que dois (ou mais) casos são tendencialmente iguais (ou desiguais) e que por isso deverão receber um tratamento semelhante (ou dissemelhante). Este será, em todo o caso, um juízo que deverá ser promovido por referência ao objeto e finalidade das normas em presença, o que significará que, no contexto fiscal, não está em causa a identificação de um (único) critério, mas de critérios diversos que, por alusão aos substratos normativos e factológicos em presença, se revelem adequados[732]. Como tivemos oportunidade de assinalar, o sistema fiscal é uma realidade complexa, sendo integrado por normas de tipologia diversa e orientadas por finalidades também elas distintas, revelando-se (por isso), desajustada, a solução de procurar identificar um só critério de igualdade no qual todas elas possam comungar, sendo mais rigoroso admitir que o mesmo seja variável em função das diferentes necessidades regulatórias presentes no sistema fiscal[733].

---

[731] Cfr. TIPKE, Klaus, LANG, Joachim, Direito Tributário..., cit., 195.

[732] Cfr. HART, Herbert L. A., O Conceito de Direito, cit., 177. Como dá nota SÉRGIO VASQUES, a igualdade surge como "fórmula contextual", apenas se revestindo de sentido quando concretizada, a partir da consideração do objeto normativo e do critério adotado para determinar a sua sujeição a certa consequência jurídica. VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, cit., 291-292.

[733] Se o sistema fiscal – por alguma razão – trata de modo diferenciado os contribuintes colocados em situações diferentes, torna-se necessário decidir quais são as diferenças que deverão ser tomadas em consideração para esse efeito. Ainda que se acabe por se observar que a diferenciação entre aqueles resulta frequentemente da consideração dos efeitos globais de certas soluções fiscais que atribuem tratamentos diferenciados aos contribuintes e não às caraterísticas individuais destes ou da situação em que se encontram. Cfr. MURPHY, Liam, NAGEL, Thomas, *The Myth of Ownership, Taxes and Justice*, Oxford University Press, 2002, 163.

(i) O princípio da capacidade contributiva

Estando em causa a distribuição dos encargos fiscais pelos contribuintes, a exigência de generalidade (universalidade) determina que todos resultarão adstritos ao pagamento dos impostos e que (em princípio) ninguém será dispensado do seu pagamento; por sua vez, a exigência de uniformidade reclama o igual tratamento do que seja (essencialmente) igual e o desigual tratamento do que seja (essencialmente) desigual, na proporção das diferenças observadas[734]. A discriminação do que seja "igual" ou "desigual" pressuporá, como se disse, a eleição de um critério para que todos os contribuintes resultem adstritos ao pagamento dos impostos em função de um mesmo parâmetro[735].

A exigência de igualdade assume um conteúdo mínimo que se desenvolve como um limite à liberdade de conformação do legislador, vedando-lhe a adoção de critérios diferenciadores arbitrários e irracionais (ou seja, para os quais não se encontre fundamento razoável resultante da natureza das coisas), que, portanto, compreendam uma manifesta negação do mais elementar sentido de justiça[736]. Mas se fosse este o seu exclusivo conteúdo, o legislador fiscal seria revestido de um poder de conformação normativa quase irrestrito, apenas lhe sendo negado o recurso a critérios manifestamente irracionais ("proibição do arbítrio"), sem que, todavia, dele fosse exigida a configuração do sistema de modo (internamente) coerente e apto a assegurar uma verdadeira justiça material[737]. Impõe-se, por isso, atribuir-se um conteúdo positivo.

Distanciando-se das demais figuras tributárias (taxas e contribuições), os impostos caraterizam-se pela sua "unilateralidade", o que significa que a sua exigência não tem por base a imputação de uma qualquer contraprestação pública (efetiva ou presumida) ao sujeito passivo onerado com o seu pagamento[738], antes se deixando reconduzir a uma ideia de solidariedade normativamente expressada, a partir da qual deriva a adstrição dos contribuintes à obrigação de realizar uma entrega financeira ao Estado[739]. Sendo assim, o critério de igualdade não poderá ser encontrado numa dimensão externa (possivelmente assente numa qualquer lógica comutativa), mas sempre, e necessariamente, numa

[734] Na jurisprudência do TC, entre outros, cfr. Acórdãos n.º 348/97, n.º, n.º 84/2003, n.º 590/2015, n.º 430/2016.

[735] Cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 441; TIPKE, Klaus, LANG, Joachim, Direito Tributário..., cit., 196; KIRCHHOF, Paul, Tributação no Estado Constitucional, cit., 44-45.

[736] A propósito da problemática, cfr. MOLINA, Pedro Herrera, *Capacidad Económica y Sistema Fiscal*, Marcial Pons, 1998, 13 e seguintes; TIPKE, Klaus, LANG, Joachim, Direito Tributário..., cit., 193-194; PERAGÓN, José Manuel Gallego, Los princípios materiales de justicia tributaria, cit., 72; COSTA, José Manuel M. Cardoso da, O princípio da capacidade contributiva no constitucionalismo português e na jurisprudência do Tribunal Constitucional, Boletim de Ciências Económicas, Homenagem ao Prof. Doutor António José Avelãs Nunes, Volume LVII, Tomo I, FDUC, Coimbra, 2014, 1177.

[737] Cfr. VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, cit., 291.

[738] A propósito das condições de igualdade na tributação comutativa, cfr. VASQUES, Sérgio, O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária, cit., 335 e seguintes.

[739] A imposição fiscal assente no princípio da capacidade contributiva permite uma rigorosa dissociação entre a dimensão da receita (fiscal) e a da despesa. Cfr. KIRCHHOF, Paul, Tributação no Estado Constitucional, cit., 28-29.

dimensão interna (intrínseca) ao próprio sujeito que suporta o imposto. Estando em causa a repartição dos encargos fiscais de forma uniforme pelos contribuintes, a capacidade contributiva surge como critério distintivo necessário e adequado, uma vez que, estando em causa a exigência de um contributo de natureza financeira, o critério diferenciador – pela própria natureza das coisas – terá de passar pela consideração da aptidão (económica) para o suportar[740]. A capacidade contributiva surgirá, assim, como critério necessário, quando o princípio da igualdade seja projetado sobre a distribuição dos encargos fiscais pelos contribuintes, razão pela qual não carecerá de consagração constitucional expressa[741]. Afirma-se no contexto do sistema fiscal como o critério comparativo da igualdade na distribuição do esforço fiscal pelos contribuintes e, nessa medida, como um princípio fundamental de justiça fiscal[742].

A seleção do princípio da capacidade contributiva como critério através do qual se promove a igual distribuição dos encargos fiscais pelos contribuintes, para além de prejudicar a possibilidade de criação de impostos que dela independam (incidindo sobre realidades desprovidas de valor económico) ou que vão para além dela, determina – no cumprimento da exigência de generalidade – que (em princípio) todas as manifestações de capacidade deverão estar sujeitas à imposição fiscal, exigindo-se que a definição das bases de incidência dos impostos seja desenhada de modo suficientemente amplo, para que nenhuma realidade fiscalmente relevante delas resulte subtraída[743]. Por sua vez, ao nível da distribuição dos encargos, será exigido que os contribuintes com a mesma capacidade suportem o mesmo montante de imposto (igualdade horizontal) e que os contribuintes com diferente capacidade contributiva suportem imposto diferente (igualdade vertical), sendo esta uma exigência que – sem prejuízo da sua valia segundo uma lógica de sistema, considerando os impostos no seu conjunto – valerá sobretudo para cada um dos impostos individualmente considerados, sob pena de se transformar numa mera diretriz para legislador, para cuja observância se revelasse suficiente que o

---

[740] Cfr. VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, cit., 294-295; KIRCHHOF, Paul, Tributação no Estado Constitucional, cit., 45. A este propósito, FRANCO GALLO refere-se à exigência de uma "posição de vantagem economicamente avaliável", cfr. GALLO, Franco, *L'Evoluzione del Sistema Tributario e il Principio di Capacità Contributiva, in L'Evoluzione del Sistema Fiscale e il Principio di Capacità Contributiva, a cura di Livia Salvini e Giuseppe Melis*, CEDAM, Milan, 2014, 12. O facto de a imposição fiscal incidir sobre manifestações de riqueza será uma ideia que precede a própria normação, enquanto exigência decorrente da natureza das coisas ou uma exigência lógica – a riqueza é um elemento essencial na própria noção de imposto. Cfr. PERAGÓN, José Manuel Gallego, *Los princípios materiales de justicia tributaria*, cit., 78-79.

[741] Neste sentido. cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 445; VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, cit., 295. No mesmo sentido, embora com fundamentos distintos, cfr. COSTA, José Manuel M. Cardoso da, O princípio da capacidade contributiva..., cit., 1175-1176.

[742] Cfr. TIPKE, Klaus, LANG, Joachim, Direito Tributário..., cit., 199-200. Assinalando que a capacidade contributiva configura um critério de repartição das cargas públicas e não um mero limite negativo que exclua descriminações fiscais arbitrárias. Sobre a questão, cfr. MOLINA, Pedro Herrera, *Capacidad Económica y Sistema Fiscal*, cit., 59.

[743] Numa perspetiva subjetiva, a igualdade fiscal reclama a distribuição das cargas fiscais pelos todos os sujeitos – pessoas singulares e coletivas – de modo a que sejam chamados a contribuir de acordo com a sua capacidade.

Cfr. TIPKE, Klaus, LANG, Joachim, Direito Tributário..., cit., 206.

núcleo essencial do sistema fiscal (ou até um número reduzido de impostos) assumisse a capacidade contributiva por critério, sem que os demais a respeitassem[744]. Finalmente, importará considerar que o interesse (constitucional) fiscal, o qual reclama a cobrança de impostos em quantidade suficiente para assegurar o suprimento das necessidades financeiras decorrentes da prossecução do interesse público, deverá ser temperado através da consideração do princípio da capacidade contributiva, concretamente, com o interesse do contribuinte em não ser confrontado com impostos que não estejam de acordo com a sua específica e efetiva capacidade para suportar o esforço económico associado ao seu pagamento[745]. A capacidade contributiva habilita, ao mesmo tempo que limita, a imposição fiscal, equilibrando a composição do dever de pagar impostos e a tutela da esfera de liberdade dos contribuintes, operando, assim, como instrumento estabilizador entre os interesses (individuais e coletivos) conflituantes na realização do fenómeno do imposto e procurando assegurar a sua otimização[746].

Ainda que a preponderância do princípio da capacidade contributiva não se manifeste exclusivamente ao nível da seleção e definição das bases impositivas, impondo-se também a sua consideração no recorte normativo de outros elementos dos impostos – como será o evidente caso do modo de determinação da matéria tributável ou a própria definição das taxas, como veremos adiante –, não deixará de se considerar que aquele será um momento determinante para a compatibilização de certa figura impositiva com o citado princípio, exigindo-se, nesse contexto, que o imposto incida sobre realidades economicamente relevantes. A capacidade contributiva será revelada a partir de eventos suscetíveis de exprimir "força económica", pelo que os índices de capacidade contributiva devem

---

[744] Cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 479. A propósito dos comumente designados "impostos extrafiscais", importa recuperar algumas ideias que deixamos no Ponto 1.2.2., a propósito das dificuldades qualificatórias que se lhes associam, uma vez que se a subalternização do propósito financeiro à consecução de objetivos de ordem regulatória (por exemplo, ao nível ambiental ou da saúde pública) envolver a incorporação em determinada figura tributária de uma "lógica comutativa", para que (porventura) se impute a certo sujeito um custo ou benefício especial que pelo mesmo haja sido provocado ou usufruído, respetivamente, será (no mínimo) problemática a sua qualificação como um imposto. Em todo o caso, uma vez que se admita tal possibilidade qualificatória, não poderá deixar de se considerar que a capacidade contributiva será um pressuposto que deverá ser observado por tais figuras impositivas, significando isto que a consideração neste contexto do princípio da equivalência não será apta a remover a ideia de justiça reclamada pelo princípio da capacidade contributiva, operando então aquele, nos limites fixados por este. Cfr. TIPKE, Klaus, LANG, Joachim, Direito Tributário..., cit., 203-206. Ainda sobre a problemática, admitindo que embora a sua intensidade possa ser variável, o princípio da capacidade contributiva estará sempre presente nos impostos, cfr. NABAIS, José Casalta, Tributos com fins ambientais, in Por um Estado Fiscal Suportável, Estudos de Direito Fiscal, Volume III, Almedina, Coimbra, 2010, 203-206.

[745] Cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 497. Na jurisprudência do TC, referindo o princípio da igualdade fiscal como um "direito fundamental dos cidadãos" que os protegerá contra tratamentos discriminatórios, cfr. Acórdão n.º 806/93. Para o desenvolvimento desta ideia, que assenta na afirmação da capacidade contributiva como um direito fundamental (a não ser tributado em desconformidade com a mesma), cfr. Sobre a questão, cfr. MOLINA, Pedro Herrera, *Capacidad Económica y Sistema Fiscal*, cit., 61, 84.

[746] Cfr. BORIA, Pietro, *I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale*, *in* Diritto Tributario, a cura di Augusto Fantozzi, IV Edizione, Utet Giuridica, Milano, 2012, 76.

referir-se a factos ou situações que sejam idóneos a exprimir uma potencialidade económica[747]. Com efeito, para que não se revelem arbitrários ou irracionais, deverão assentar em substratos factológicos que, pelo facto de exprimirem uma aptidão para realizar uma prestação financeira, serão tomados como relevantes para o efeito do nascimento das obrigações de imposto[748]. Sendo assim, as escolhas do normador fiscal deverão assentar sobre três "bens" ou "índices" fiscais essenciais, os quais – independentemente das diferentes técnicas ou abordagens utilizadas na sua consideração – corresponderão ao rendimento, ao património e à despesa[749].

Neste ponto, importa ter presente que, embora a capacidade contributiva possa ser perspetivada através de diferentes "manifestações", no limite, existirá uma única "fonte" impositiva: a riqueza que se obtém e a que se acumulou[750]. Por esse motivo, o "rendimento" e o "património" constituem índices diretos ou imediatos de capacidade contributiva, operando de modo direto, real e individual sobre o sujeito que mantém uma relação direta e incindível com a manifestação de riqueza através da qual é expressada a aptidão para contribuir para a satisfação das necessidades financeiras públicas[751]. No caso do rendimento, trata-se de uma grandeza dinâmica (de "fluxo") revelada através de um incremento patrimonial; no caso do património, está em causa uma grandeza estática (de "stock" patrimonial), revelada através da detenção ou posse de bens com valor económico. Por sua vez, no caso da despesa, o princípio opera de modo indireto ou mediato, em relação ao rendimento e ao património que, em última análise, se visa atingir. Assume-se uma grandeza dinâmica (de "fluxo) que toma em consideração o facto de alguém se encontrar em condições de dispor de uma parcela da sua riqueza para a afetar a certo ato de despesa (por exemplo, um ato de consumo ou a aquisição de um bem imóvel), servindo então o valor da mesma como referencial para a definição de uma prestação fiscal. O recurso, neste contexto, ao mecanismo da repercussão fiscal, permitirá a exigência do contributo fiscal sem que sequer se revele necessária a individualização do sujeito que manifesta a

[747] Cfr. BORIA, Pietro, I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale, cit., 87; BEREIJO, Alvaro Rodríguez, El Sistema Tributario en la Constitucion (los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional), in Revista Española de Derecho Constitucional, Año n.º 5, n.º 15, 1992, 45.

[748] Para que a imposição fiscal seja conforme com o princípio da capacidade contributiva impõe-se "a existência e a manutenção de uma efectiva conexão entre a prestação tributária e o pressuposto económico seleccionado para objecto do imposto, exigindo-se, por isso, um mínimo de coerência lógica das diversas hipóteses concretas de imposto previstas na lei com o correspondente objecto do mesmo". Cfr. Acórdão do TC n.º 348/97.

[749] Cfr. VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, cit., 295; BIRK, Dieter, *Diritto Tributario Tedesco*, cit., 5 e seguintes; NEUMARCK, Fritz, Principios de la Imposición, cit., 176-184; TELLA, Ramón Falcón y, *Derecho Financiero y Tributario...*, cit., 75; KIRCHHOF, Paul, Tributação no Estado Constitucional, cit., 45.

[750] Sobre a questão, cfr. MOLINA, Pedro Herrera, *Capacidad Económica y Sistema Fiscal*, cit., 89.

[751] Note-se que – ainda que tal possa, eventualmente, ser reclamado por questões que respeitam à própria praticabilidade das soluções fiscais encontradas –, a exigência de capacidade contributiva não implica como necessária a "liquidez" para o pagamento do tributo, impondo-se considerar a expressão económica de dimensões patrimoniais que – embora ilíquidas – expressem valor económico, face à circunstância de poderem ser convertidas em dinheiro. A sua desconsideração implicaria uma entorse ao princípio da igualdade fiscal, compreendido nos termos enunciados.

riqueza[752]. Em cada um dos índices enunciados (concretamente, dos impostos que sobre eles incidam), o princípio assume uma expressão diferenciada (não uniforme), daí que sustente CASALTA NABAIS[753] que aquele receberá uma concretização de primeiro grau, na tributação do rendimento; de segundo grau da tributação do património; e de terceiro grau, na tributação da despesa. De tudo isto será possível extrair que o princípio da igualdade, revelado através da capacidade contributiva, aponta para um sistema assente numa lógica de imposição plúrima, partindo de uma combinação de diferentes bens impositivos (manifestações de capacidade contributiva) que podem ser otimizados com vista a reforçar a qualidade do sistema fiscal[754]. De facto, impõe-se considerar que um único imposto não será capaz de, por si só, atingir toda a riqueza, considerando que cada índice apreciado (rendimento, património e despesa) corresponderá a uma "visão" necessariamente limitada da capacidade contributiva. Para que a imposição fiscal se ajuste à força económica global do contribuinte, deverá o legislador fiscal atender simultaneamente à riqueza manifestada através dos três índices enunciados, entendimento este que é acolhido no artigo 104.º da Constituição, quando estabelece uma estruturação do sistema fiscal através de uma divisão entre impostos sobre o rendimento ("pessoal" e "das empresas"), sobre o património e sobre o consumo[755]. Os diversos impostos corresponderão, assim, a instrumentos para determinar a percentagem da riqueza dos contribuintes que deverá ser destinada ao financiamento dos gastos públicos (ou seja, para estabelecer a carga contributiva individual), o que pressupõe uma cuidadosa coordenação entre aqueles para que – por princípio – toda a riqueza seja atingida de modo homogéneo, evitando-se sobreposições e lacunas que afetariam o princípio da igualdade[756].

---

[752] A propósito das qualificações enunciadas, cfr. TIPKE, Klaus, LANG, Joachim, Direito Tributário..., cit., 210.

[753] Cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 481.

[754] Para além disso, a conexão com uma pluralidade de manifestações de capacidade oferece superiores garantias de repartição uniforme dos encargos fiscais, porque dificulta a subtração total às imposições do sistema. Cfr. TIPKE, Klaus, LANG, Joachim, Direito Tributário..., cit., 209.

[755] Uma vez que estes índices refletem de modo diverso a força económica dos contribuintes, a configuração do sistema fiscal em torno dos mesmos não será homogénea, sendo possível assinalar-se uma tendência para conceder à tributação do rendimento pessoal uma posição de centralidade no contexto do sistema fiscal. O destaque concedido a esta via impositiva pode, inclusivamente, ser apontado como um corolário diretamente extraível do princípio da capacidade contributiva. A propósito da questão, e dos motivos que o determinam, cfr. VASQUES, Sérgio, Capacidade contributiva, rendimento e património, Fiscalidade, n.º 23, Julho-Setembro, Lisboa, 2005, 20-22. Quanto a este ponto, tendemos a considerar que, de facto, a tributação do rendimento deverá assumir tal preponderância, mas guardamos algumas reservas quanto à possibilidade de extrair tal conclusão direta e exclusivamente a partir do princípio da capacidade contributiva, porquanto consideramos tratar-se de uma exigência decorrente da consideração de um complexo normativo justificador mais amplo, o qual será (naturalmente) integrado pelo citado princípio, mas também por outros, como será o caso do princípio do Estado social ou o princípio da proteção da família. Para esta solução contribuirão também dimensões de ordem eminentemente técnica, como, por exemplo, o facto de se tratar de um índice de capacidade ao qual tende a associar-se a caraterística da liquidez, a tendencial repetibilidade dos factos tributários permite assegurar uma fluxo permanente de receita fiscal ou a sua permeabilidade à adoção de uma tributação de caráter pessoalizante, permitindo atender à especifica situação dos contribuintes e do seu agregado familiar.

[756] Sobre a questão, cfr. MOLINA, Pedro Herrera, *Capacidad Económica y Sistema Fiscal*, cit., 89.

Ainda que corresponda a um substrato normativo dotado de dignidade constitucional e que desempenhará um papel fundamental enquanto substrato enformador das diversas figuras impositivas que integram o sistema fiscal, o princípio da capacidade contributiva não corresponde a um axioma do qual possa extrair-se por dedução lógica, consequências positivas, precisas e concretas, sobre a particular regulação de cada figura impositiva[757]. Ele não fornece a medida ou proporção da prestação a exigir a cada contribuinte por referência a cada imposto ou ao seu conjunto, do mesmo modo que não determina limites exatos dessa medida ou proporção, cabendo ao legislador fiscal assegurar o recorte normativo (legal) de cada figura impositiva, beneficiando, para o efeito, de uma ampla margem de conformação dentro do quadro de soluções consideradas como "toleráveis" ou "admissíveis", obtidas num contexto de interpretação jurídico-constitucional, sem que, em todo o caso, lhe seja admitido tolher os limites do "mínimo de existência" ou do "máximo confiscatório"[758], cuja delimitação será promovida adiante. Todavia, a partir do referido princípio, será possível extrair um conjunto de corolários (lógicos) para a modelação dos impostos em específico, os quais, pese embora tendam a ser deduzidos por referência à tributação do rendimento – considerando, desde logo, a posição primacial que ocupa no âmbito do sistema fiscal –, podem, em maior ou menor medida, ser reproduzidos no âmbito de outras formas de tributação. De modo sintético, serão identificáveis os seguintes[759]: (i) a opção por impostos globais, em detrimento de impostos seletivos, uma vez que a capacidade contributiva apenas poderá ser integralmente apreendida quando todas os substratos reconduzíveis a um determinado índice sejam sujeitos a um tratamento uniforme, o que significará que a opção pelo isolamento de manifestações avulsas de riqueza para as sujeitar a uma tributação de caráter seletivo, carecerá de uma justificação adicional[760]; (ii) a consideração de valores "líquidos", em detrimento de valores "brutos", o que pressupõe um "acerto de contas" entre as componentes positivas e negativas,

[757] Com pertinência, neste sentido, cfr. Sentencia del Tribunal Constitucional Español n.º 221/1992, de 11 de diciembre de 1992, disponível em www.boe.es.

[758] Cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 495. Em termos absolutos de justiça, o fundamento racional da imposição não é outro que admitir que se deve pagar o que se pode pagar – o problema estará em definir o que se possa pagar, sendo que o princípio da capacidade contributiva não determina com toda a desejável precisão qual a prestação, mas desempenha um papel determinante na determinação de soluções equitativas na distribuição dos encargos fiscais. Cfr. PERAGÓN, José Manuel Gallego, *Los princípios materiales de justicia tributaria*, cit., 80.

[759] Procedendo à sua identificação e análise, cfr. VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, cit., 297 e seguintes; VASQUES, Sérgio, Capacidade contributiva, rendimento e património, cit., 22 e seguintes.

[760] Uma vez selecionado um índice de capacidade contributiva, deverá o mesmo ser objeto de um desenvolvimento (normativo) tão coerente e completo quanto possível, o que pressupõe que todas as realidades que lhe possam (abstratamente) ser reconduzidas, obtenham o devido enquadramento nas normas de incidência fiscal, sendo esta uma exigência que com naturalidade decorre da necessidade de tratar de forma igual as realidades que se revelem homogéneas (ou, pela negativa, não tratar de modo diverso as realidades tendencialmente semelhantes). Mais se exigirá que o recorte da incidência de tais impostos deverá ser promovido em termos adequados a que dela não resultem subtraídas realidades fiscais cujas propriedades revelem a respetiva homogeneidade em relação àquelas que se encontram nela incluídas.

porque apenas dessa forma será revelada a efetiva capacidade dos contribuintes de suportar o esforço económico do imposto[761]; (iii) a consideração de valores "reais", em detrimento de valores "normais", o que pressupõe que sejam consideradas as concretas circunstâncias das realidades sujeitas a imposição fiscal, recorrendo a elementos declarativos, a procedimentos de avaliação e, eventualmente, de fiscalização dos elementos reveladores da capacidade contributiva, de modo a assegurar um cuidadoso dimensionamento das cargas fiscais em função das caraterísticas e condições individuais do contribuinte[762]; e (iv) a aplicação de taxas proporcionais, determinando-se, assim, que as prestações financeiras exigidas aos contribuintes são apuradas na proporção da capacidade que manifestam, de tal modo que os contribuintes com maior força económica resultam adstritos ao pagamento de um imposto maior e aqueles com menor força ficam vinculados a pagar um imposto menor, na proporção das respetivas diferenças[763].

A natureza principiológica da capacidade contributiva determina que os enunciados corolários não possam ser assumidos como exigências absolutas ou inelutáveis na configuração da cada figura impositiva e do sistema fiscal holisticamente considerado, antes apontando para caraterísticas ou propriedades ideais reclamadas pela ideia de justiça fiscal inerente à igual distribuição dos encargos fiscais pelos contribuintes, em função das respetivas capacidades contributivas. Todavia, a consideração de outras dimensões jurídicas dotadas de dignidade constitucional ou das próprias circunstâncias de facto que caraterizam o âmbito aplicativo em que certa figura impositiva deverá

---

[761] Esta será uma exigência que tem particular expressão no domínio da tributação do rendimento, mas que não deixa de reclamar a sua aplicação no âmbito dos impostos sobre o património: ao valor do rendimento bruto deverá ser subtraída a componente composta pelas despesas realizadas para a sua obtenção, ao passo que ao património bruto deverão ser deduzidas as componentes patrimoniais passivas (os créditos sobre si impendentes). Cfr. VASQUES, Sérgio, Capacidade contributiva, rendimento e património, cit., 26. Na jurisprudência do TC, a propósito da tributação do rendimento líquido (assente na exigência de dedução das despesas necessárias à angariação do próprio rendimento) como um corolário do princípio da capacidade contributiva, entre outros, cfr. Acórdãos n.°s 601/04 e 83/03.

[762] Esta exigência beneficia de consagração constitucional expressa no n.° 2 do artigo 104.° da Constituição a propósito da tributação das empresas pelo "lucro real". Sobre o tema, cfr. FERNANDES, Filipe de Vasconcelos, Constituição e Lucro Real, Contributo ao Direito Fiscal Constitucional Português, AAFDL Editora, 2018; RIBEIRO, João Sérgio Tributação presuntiva do rendimento, cit., 23 e seguintes; BASTO, José Xavier de, O princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária", in Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal, n.° 5, Jul-Out, 2001, 5 e seguintes. Na jurisprudência, entre outros, cfr. Acórdãos do TC n.° 197/2013, n.° 85/2010 e n.° 162/04. No contexto da tributação do rendimento das pessoas singulares e do património esta exigência reclama ainda que não sejam tributados os valores que, por se revelarem absolutamente necessários (indispensáveis) à própria subsistência e satisfação das necessidades individuais e familiares básicas do contribuinte, deles não poderão estes dispor para efeitos do pagamento dos impostos. cfr. VASQUES, Sérgio, Capacidade contributiva, rendimento e património, cit., 26. O corolário enunciado exigirá, ainda que os contribuintes sejam atingidos por manifestações de capacidade efetivas (portanto, que não se revelem meramente potenciais), o que no âmbito da tributação do rendimento tenderá a afastar rendimentos potenciais (como mais-valias latentes). Cfr. KIRCHHOF, Paul, Tributação no Estado Constitucional, cit., 37-38.

[763] De facto, o princípio da capacidade contributiva aponta para uma tributação proporcional, o que significa que a definição de taxas progressivas carecerá de uma justificação autónoma – a qual, no essencial, se reconduzirá ao princípio do Estado social. Neste sentido, cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 493; RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, Lições de Finanças Públicas, cit., 280-285; CATARINO, João Ricardo, Redistribuição Tributária, Estado Social e Escolha Individual, Almedina, Coimbra, 2008, 424-430; VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, cit., 303.

atuar, poderá justificar que a configuração das mesmas se afaste daquelas que seriam as suas caraterísticas, caso a capacidade contributiva fosse o único "referencial" a tomar em consideração na sua modelação. Por esse motivo, os corolários identificados não obterão plena ou absoluta concretização, mas a concretização possível, considerando as circunstâncias jurídicas e factuais que a sua implementação enfrenta, mas não deixam de servir como importantes referenciais para a apreciação das soluções normativas que deles se desviem, permitindo a sua sinalização e sujeição ao controlo da respetiva conformidade constitucional.

(ii) A necessidade de critérios complementares de igualdade fiscal

Embora a capacidade contributiva seja consensualmente apontada como critério distintivo através do qual operará o princípio da igualdade em matéria fiscal, como se referiu acima, o juízo de igualdade deverá ser promovido por referência ao objeto e finalidade das normas em presença, significando isto que em contextos (fiscais) que não contendam especificamente com a satisfação do interesse fiscal na arrecadação de receitas para satisfazer as necessidades financeiras públicas, o critério diferenciador terá (necessariamente) de ser outro. O princípio da capacidade contributiva não reclama a sua aplicação no que respeita a intervenções fiscais que vão além do mero pagamento compulsório em dinheiro.

O princípio da igualdade assume uma vocação aplicativa transversal ao longo do sistema fiscal e nem sempre a consideração da capacidade (económica) para suportar o esforço associado à realização de uma entrega em dinheiro será um critério apto a controlar certas categorias de normas que o integram, em função do objeto e das finalidades respetivas. Assim, o teste de igualdade poderá assentar em critérios diferentes quando – por exemplo – estejam em causa normas fiscais orientadas por propósitos redistributivos ou regulatórios, normas que instituem obrigações fiscais de colaboração, normas relativas ao procedimento e ao processo tributário ou normas relativas às infrações tributárias[764]. A título de exemplo, o critério da capacidade contributiva não será bastante quando esteja em causa exigir um contributo fiscal reforçado a certos sujeitos pelo facto de adquirirem ou manterem no seu património bens que possam ser qualificados como luxuosos (por exemplo, veículos automóveis, embarcações ou aeronaves de recreio, coleções de arte ou prédios de elevado valor), e de pouca valia será quando se pretenda conceder um tratamento diferenciado entre sujeitos residentes e não residentes, com o propósito de fomentar a fixação dos segundos em território nacional, quando

[764] Cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 479-480; COSTA, José Manuel M. Cardoso da, O princípio da capacidade contributiva..., cit., 1159-1160.

através de um regime de benefícios fiscais se pretenda fomentar a utilização de equipamentos dotados de maior eficiência energética ou materiais "amigos do ambiente" ou fixar um regime impositivo agravado sobre prédios devolutos como forma de incentivar o seu arrendamento. Do mesmo modo, aquele não será também um critério adequado quando esteja em causa decidir quais os contribuintes que resultarão adstritos a obrigações de autoliquidação, de apresentação de declarações, de manutenção de contabilidade organizada ou de realização de retenções na fonte, sendo neste caso possível falar de uma "capacidade colaborativa", como forma de sintetizar um vasto conjunto de critérios que – em cada caso, e tendo por base o objetivo e finalidade de cada uma delas – permitirão distinguir os obrigados fiscais em função da respetiva aptidão para colaborar em tarefas de gestão fiscal[765]. O mesmo problema se colocará quando o princípio da igualdade seja projetado sobre matérias como o procedimento, como seja a criação de um regime específico e diferenciado para "contribuintes de elevada relevância económica e fiscal"[766]**;** o processo tributário, nomeadamente quando esteja em causa assegurar a igualdade processual entre os intervenientes processuais[767]; ou o regime infracional tributário, mormente, considerando a necessidade de diferenciação subjacente aos regimes das infrações fiscais, em cuja disciplina serão preponderantes critérios como a gravidade associada às condutas, a culpa dos agentes ou as necessidades de prevenção[768].

(iii) A função ordenadora do princípio da igualdade revelado através da capacidade contributiva

Uma vez que a arrecadação de receita fiscal constitui a finalidade principal do sistema fiscal, compreender-se-á que o princípio da capacidade contributiva desempenhe uma função preponderante na expressão do sentido de justiça presente no sistema, atuando ainda como um critério

---

[765] Neste contexto, poderá falar-se da "capacidade colaborativa" como critério diferenciador no estabelecimento de obrigações fiscais de colaboração, cfr. SILVA, Hugo Flores da, A Privatização do Sistema de Gestão Fiscal, Coimbra Editora, Coimbra, 2014, 543 e seguintes. CASALTA NABAIS utiliza o conceito de "apartheid fiscal" para qualificar o facto de na passagem do "sistema de gestão pública" para um "sistema de gestão privada" da generalidade dos impostos não ter sido tomada em devida conta a diversidade da capacidade de prestar dos diversos contribuintes ou sujeitos passivos. Tal capacidade – que se reporta aos encargos económicos em que têm de incorrer para suportar os gastos de cumprimento e de administração de impostos próprios ou alheios – não pode deixar de ser tida como critério de medida da igualdade perante encargos públicos, o que exigirá a previsão de regimes simplificados de cumprimento desses deveres para as micro e pequenas empresas. Cfr. NABAIS, José Casalta, A crise do estado fiscal, in Trajectorias de Sustentabilidade, Tributação e Investimento, (Suzana Tavares da Silva e Maria de Fátima Ribeiro, coordenação), Imprensa da Universidade de Coimbra, 2017, 52.

[766] A propósito, cfr. artigo 68.º-B da LGT. Veja-se que o princípio da igualdade constitui uma das dimensões principiológicas enunciadas no artigo 55.º da LGT, que se reporta aos princípios do procedimento tributário.

[767] Veja-se o disposto no artigo 98.º da LGT.

[768] Com interesse, a propósito do critério (princípio) da culpa no direito contraordenacional, cfr. AZEVEDO, Tiago Lopes de, Lições de Direito das Contraordenações, 2020, Almedina, Coimbra, 139-141.

intrassistemático que permite orientar e limitar a produção normativa em matéria fiscal, de modo a que se desenvolva coerentemente. A capacidade contributiva forma assim um elemento de coesão para que os impostos constituam um sistema e não um mero conglomerado normativo desconexo ou caótico[769]. Com efeito, a concretização do princípio da igualdade através do princípio da capacidade contributiva e o modo como este se articula com outras dimensões principiológicas, será fundamental para assegurar a necessária dinâmica sistémica entre as normas fiscais, trilhando o "rumo" a ser "percorrido", do qual o legislador apenas se poderá afastar quando existam outras dimensões constitucionalmente protegidas que o justifiquem[770]. Em todo o caso, se é certo que a dignidade constitucional que lhe é reconhecida exige que o princípio obtenha um desenvolvimento legal (e regulamentar) consequente e coerente no sistema fiscal, também o será que não possui valor absoluto (como não o possuirá qualquer princípio), devendo o mesmo articular-se com outros princípios constitucionais, podendo resultar justificado o seu recuo perante o interesse na prossecução de finalidades de natureza redistributiva ou de natureza regulatória (estas, em variadíssimos domínios, tais como o fomento económicos, o ambiente, a cultura, a saúde pública, o ordenamento do território, entre outros valores constitucionalmente tutelados)[771]. Longe de corresponder a uma dimensão normativa de caráter absoluto, a capacidade contributiva corresponde a uma norma-princípio que exprime (essencialmente) uma função (a repartição dos encargos fiscais pelos contribuintes e a tutela da sua esfera individual) a realizar mediante uma ponderação com outras normas de ordem constitucional que integram o sistema fiscal[772]. Será, por isso, possível ver no princípio da capacidade contributiva um critério de racionalidade global do sistema fiscal, resultando instrumentalizada ao propósito de assegurar a congruência funcional e sistemática das soluções normativas encontradas aquando da distribuição dos encargos financeiros públicos pelos contribuintes, limitando a liberdade de conformação do legislador fiscal mediante o afastamento de soluções normativas discriminatórias ou expressivas de valorações manifestamente irracionais ou incoerentes.

---

[769] Neste sentido, cfr. MOLINA, Pedro Herrera, *Capacidad Económica y Sistema Fiscal*, cit., 90.

[770] No essencial, o princípio da capacidade contributiva opera no segmento normativo composto pelas normas fiscais de modo similar ao que sucede no segmento das normas civis com o princípio da autonomia privada. Cfr. TIPKE, Klaus, LANG, Joachim, Direito Tributário..., cit., 199-202. A igualdade é a norma de partida da Constituição e exige uma imposição fiscal conforme a capacidade contributiva, bem como um arranjo consistente e não contraditório das decisões fiscais fundamentais. Cfr. KIRCHHOF, Paul, Tributação no Estado Constitucional, cit., 43.

[771] Cfr. VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, cit., 293. De forma pertinente, tem vindo a observar o TC que o princípio da capacidade contributiva terá de ser compatibilizado com outros princípios com dignidade constitucional, como o princípio do Estado Social, a liberdade de conformação do legislador, e certas exigências de praticabilidade e cognoscibilidade dos factos tributários, as quais também se revelam indispensáveis para o cumprimento das finalidades do sistema fiscal. Neste sentido, cfr. Acórdãos n.º 806/93, n.º 142/2004, n.º 711/2006, n.º 43/2014.

[772] Cfr. BORIA, Pietro, I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale, cit., 86.

A preservação da justiça material do sistema fiscal exigirá um controlo atento das derrogações que o legislador pretenda introduzir à uniformidade de tratamento dos contribuintes, em função das respetivas capacidades contributivas, nos casos em que se sirva de instrumentos fiscais com o propósito de prosseguir finalidades redistributivas e regulatórias[773]. Nestes casos, será exigido um "comando de justificação" traduzido na identificação de um substrato normativo constitucional que reclame uma solução impositiva distinta daquela que decorre da distribuição dos encargos fiscais pelos contribuintes em função das respetivas capacidades contributivas, mais se exigindo que esta se revele necessária, adequada e proporcionada em sentido estrito[774]. Se as soluções normativas em causa superarem o teste de proporcionalidade, serão constitucionalmente legítimas; se não o superarem, serão ilegítimas, considerando-se violado o princípio da igualdade, previsto no artigo 13.º da Constituição[775].

Postulando uma igualdade fiscal de caráter tendencialmente aritmético, nos termos da qual se reclama que os obrigados fiscais sejam chamados a contribuir para a satisfação das necessidades financeiras públicas em termos proporcionais à capacidade económica que manifestam, o princípio da capacidade contributiva não atuará, por si só, como substrato legitimador de uma imposição fiscal redistributiva. Todavia, não deixará de se reconhecer que esta será uma exigência decorrente da dimensão positiva ou material do princípio da igualdade aplicado no domínio dos impostos, quando articulado com as exigências decorrentes do princípio do Estado social[776]. Como tivemos oportunidade de assinalar, a redistribuição constitui uma das finalidades constitucionalmente acometidas ao sistema

---

[773] Cfr. VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, cit., 292-293. Importa, em todo o caso, ter presente que a identificação de particularismos suficientemente distintos para que resulte justificada a introdução de regimes fiscais diferenciados, bem como a decisão sobre as circunstâncias e fatores a ter como relevantes nessa tarefa, constitui uma tarefa que cabe primacialmente ao legislador, o qual resulta investido no primado de concretização dos princípios constitucionais e a correspondente liberdade de conformação (neste sentido, pela sua pertinência, cfr. Acórdão n.º 142/85), pelo que constituirá sempre uma tarefa delicada a de encontrar um adequado equilíbrio entre a garantia do exercício de tais faculdades e os poderes de controlo jurisdicional que sobre as mesmas impendem. Procedendo a uma análise à evolução da jurisprudência do TC sobre o princípio da capacidade contributiva, observa CARDOSO DA COSTA que apenas num reduzido número de casos aquele sustentou a inconstitucionalidade de normas legais com fundamento na violação daquele princípio (o que, no essencial, apenas ocorreu em situações extremas, relacionadas com a sua consideração enquanto pressuposto da tributação, mas não enquanto critério da mesma. Cfr. COSTA, José Manuel M. Cardoso da, O princípio da capacidade contributiva..., cit., 1182-1184.

[774] Cfr. TIPKE, Klaus, LANG, Joachim, Direito Tributário..., cit., 197; MOLINA, Pedro Herrera, *Capacidad Económica y Sistema Fiscal*, cit., 29.

[775] Para além das dimensões de generalidade e uniformidade, o princípio da igualdade fiscal compreende ainda uma dimensão de proibição de "introdução de discriminações entre contribuintes que sejam desprovidas de fundamento racional". Cfr. Acórdão do TC n.º 695/2014. Nas palavras de GOMES CANOTILHO, "cabe ao legislador decidir quais os critérios a adotar na comparação dos vários grupos de modo a tratar de forma igual ou desigual consoante os fundamentos materiais convocados para esse tratamento. Mas, mesmo no campo do direito tributário e financeiro, em que se procura levar até ao infinito a liberdade de conformação do legislador, esta liberdade estreita-se tanto mais quanto mais forte a desigualdade de tratamento das pessoas transportar desvantagens subsequentes no exercício de posições jusfundamentais". Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, Parecer Jurídico (destinado a esclarecer a conformidade constitucional da norma contida no artigo 78.º da lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro), de 16 de janeiro de 2012, 9, disponível em www.aofa.pt/rimp/Parecer_Gomes_Canotilho.pdf.

[776] Cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 494.

fiscal globalmente considerado (n.º 1 do artigo 103.º da Constituição) e a algumas das figuras impositivas que o integram (n.ºs 1 e 3 do artigo 104.º da Constituição), traduzindo-se numa mobilização dos instrumentos fiscais à prossecução de finalidades não reditícias. Como refere LOBO XAVIER[777], a Constituição fiscal acautela a dimensão de igualdade material, o que se torna visível a partir do modo como "é estruturado programaticamente o sistema fiscal português", o qual revela uma acentuada preocupação coma dimensão redistributiva do sistema fiscal, de tal modo que as regras estruturantes do sistema fiscal se encontram "nos antípodas da clássica igualdade formal", não se bastando com a garantia de que "o conjunto dos impostos seja neutro, nem se julga suficiente a tradicional igualdade dos cidadãos perante o imposto". Pretende-se que após o imposto, os contribuintes sejam colocados numa posição relativa de maior aproximação entre os recursos financeiros próprios com que cada um pode contar, objetivo que é promovido através de um princípio de progressividade, segundo o qual um aumento de capacidade contributiva deverá corresponder a um aumento mais do que proporcional da carga fiscal[778]. Ainda que outras técnicas normativas possam ser utilizadas neste contexto – tais como a definição de mínimos isentos, a discriminação no tratamento dos rendimentos, patrimónios e consumos –, o método mais evidente de o conseguir será a implementação de taxas progressivas. Como se poderá perceber, do ponto de vista formal, a implementação de soluções fiscais redistributivas comporta um desvio ao princípio da igualdade revelado através do princípio da capacidade contributiva, operando-se uma superação da igualdade em sentido formal ao reconhecer-se a igualdade material como critério de atuação dos poderes públicos, os quais se encontrarão constitucionalmente vinculados a promover as condições necessárias para que a liberdade e a igualdade dos indivíduos sejam reais e efetivas, o que implicará a correção das desigualdades reais que não se revelem justificáveis do ponto de vista constitucional, nomeadamente, lançando mão do sistema fiscal. Ainda que resulte constitucionalmente exigida no contexto da tributação do rendimento pessoal e do património (embora com uma superior intensidade normativa no primeiro caso do que no segundo, face ao como como, respetivamente, se encontram construídos os n.ºs 1 e 3 do artigo 104.º da Constituição), o sistema fiscal deverá revelar-se progressivo no seu conjunto, o que significará que as exigências enunciadas não se incompatibilizam em absoluto com a

[777] Cfr. XAVIER, António Lobo, O Orçamento como lei: contributo para a compreensão de algumas especificidades do Direito Orçamental Português, II Parte, in Boletim de Ciências Económicas, Volume XXXIV, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra, 1991, 230.

[778] Desta dimensão positiva do princípio da igualdade decorrerá a exigência de que seja adotado "um tratamento discriminatório que compense ou minore os efeitos de situações fácticas de desigualdade tendo em vista alcançar uma efetiva igualdade real, tal como a postula o ordenamento jurídico no seu todo (artigo 13.º da Constituição) e o concreto corpo normativo constitucional sobre matéria tributária". Cfr. Acórdão do TC n.º 806/93.

existência de impostos assentes em taxas proporcionais ou que se revistam de caráter regressivo, quando tal se justifique, desde que em termos holísticos a progressividade seja assegurada[779].

Por sua vez, a introdução no sistema fiscal de regimes que confiram tratamentos desiguais poderá resultar justificada quando o legislador se socorre do imposto como instrumento de regulação, com o propósito de incentivar ou desincentivar comportamentos, em função da bondade que neles veja do ponto de vista da promoção ou proteção de certos bens ou valores constitucionais. Neste caso, o sistema fiscal opera como instrumento de indução comportamental, que visa impedir a ocorrência de certo facto tributário mediante o aumento da carga fiscal, ou estimular a sua ocorrência, mediante a redução de tal carga. A regra será a tributação com finalidades fiscais, através de regimes gerais que distribuem os encargos fiscais em função do princípio da capacidade contributiva; a exceção será a imposição fiscal assente em regimes especiais que se desviam em relação ao regime geral, procurando regular comportamentos[780]. A criação destes regimes poderá violar o princípio da igualdade quando os aumentos ou reduções das cargas fiscais – a prossecução de finalidades regulatórias através de instrumentos fiscais – não se fundamente na prossecução de bens ou valores constitucionalmente tutelados (em termos genéricos, na prossecução do interesse público) ou incumpram com as exigências do princípio da proporcionalidade[781]. Aliás, a propósito desta problemática, falamos no Ponto 4.1. da Parte III de um problema de erosão do interesse público. O juízo sobre a admissibilidade destas medidas deverá ter em consideração que os recursos fiscais indutores podem atingir direitos fundamentais uma vez que condicionam a formação da vontade dos contribuintes, podendo, por exemplo, afetar o exercício da profissão, a sua iniciativa económica ou a sua liberdade cultural e educacional. Afetando uma parcela da liberdade dos contribuintes, deverão encontrar uma justificação adicional e suficiente para a sua adoção[782].

---

[779] A tributação do rendimento das pessoas singulares constitui um domínio tradicionalmente progressivo – que também se observa no sistema fiscal português, face ao disposto no n.º 1 do artigo 104.º da Constituição –, nela se vendo a possibilidade de compensar a regressividade associada a outras formas impositivas, de modo a garantir que o sistema na sua globalidade assume caráter progressivo. Esta será, no entanto, uma tarefa que cada vez menos se revela ao seu alcance, considerando a progressiva erosão da sua progressividade e o aumento da preponderância de formas de tributação de caráter regressivo (como é o caso da tributação do consumo). Retomaremos esta questão no Ponto 3.6. da Parte III.

[780] O princípio da igualdade em matéria fiscal não é relevante apenas para o caso da imposição fiscal mas também para o caso das normas de benefícios fiscais, as quais não podem deixar de o respeitar sob pena de configurarem privilégios constitucionalmente ilícitos. Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, MOREIRA, Vital, Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I, cit., 1093.

[781] Cfr. KIRCHHOF, Paul, Tributação no Estado Constitucional, cit., 94.

[782] Cfr. KIRCHHOF, Paul, Tributação no Estado Constitucional, cit., 95. Considerando as exigências decorrentes do princípio da igualdade, do qual decorre uma proibição de criação privilégios ou isenções fiscais de caráter arbitrário, a definição de regimes de desagravamento fiscal apenas será de admitir quando prossiga finalidades constitucionalmente protegidas que justifiquem suficientemente a exceção. Cfr. TELLA, Ramón Falcón y, *Derecho Financiero y Tributario...*, cit., 81.

Ainda que não seja o critério pelo qual se orientam, o princípio da capacidade contributiva poderá, ainda assim, desempenhar um papel importante ao nível dos testes de conformidade constitucional a que as normas fiscais que buscam finalidades redistributivas e regulatórias resultam sujeitas. Estas operam essencialmente através de desvios aos regimes regulatórios reclamados pelo princípio da capacidade contributiva: as soluções normativas de caráter redistributivo, operam através de regimes que intensificam (agravam) a oneração fiscal impendente sobre certos contribuintes, exigindo – através de instrumentos que introduzem progressividade no sistema – que o seu esforço seja mais do que proporcional à capacidade que expressam; as soluções normativas de caráter regulatório, operam através de desagravamentos ou de agravamentos dos regimes fiscais, o que significa que o esforço fiscal que incide sobre certos contribuintes será menos do que proporcional ou mais do que proporcional à capacidade que expressam, respetivamente. Trata-se, portanto, num e no outro caso, da criação de regimes fiscais que atribuem tratamentos diferenciados a certas categorias de contribuintes, e se é verdade que os mesmos não encontrarão justificação no princípio da capacidade contributiva, não deixará este de ser tomado em consideração como ponto de partida para a identificação de tais "desvios", exigindo-se então que os mesmos resultem suficientemente fundamentados pela prossecução de bens ou valores jurídicos constitucionalmente tutelados e que sejam pontualmente respeitadas as exigências decorrentes do princípio da proibição do excesso[783]. A exigência de igualdade postulada pela Constituição impõe-se em termos valorativos e paramétricos à prossecução das finalidades do sistema fiscal[784], impondo que as desigualdades criadas entre grupos de contribuintes apenas serão de admitir quando sejam constitucionalmente fundamentadas e proporcionadas.

(iv) A satisfação das exigências de exequibilidade/praticabilidade como condição do cumprimento do princípio da igualdade

Como temos vindo a assinalar de modo reiterado, o sistema fiscal será dotado de determinados princípios estruturantes que deverão ser levados tão longe quanto possível, conforme as condicionantes jurídicas e práticas que se levantem. Tal como qualquer outro princípio, o da igualdade, primacialmente revelado através da capacidade contributiva, será aplicado sob reserva do possível,

[783] Nas palavras do TC, se o "princípio da igualdade não proíbe que haja diferenças de tratamento na lei, antes por vezes as imponha direta ou indiretamente, o que com segurança se pode dizer é que tal princípio proíbe, isso sim, as discriminações arbitrárias, irrazoáveis ou infundadas, sendo tidas como tais todas as que não encontrem um apoio suficiente na distinta materialidade das diferentes situações que se contemplam ou na compatibilização do aludido princípio da igualdade com outros princípios constitucionalmente acolhidos". Cfr. Acórdão n.º 806/93.

[784] Cfr. Acórdão do TC n.º 806/93.

considerando os constrangimentos de ordem fática e jurídica com que a sua aplicação seja confrontada. Em certos casos, a sua máxima concretização poderá recuar perante a necessidade de dar concretização a outras dimensões jurídico-axiológicas tuteladas ao nível constitucional. Noutros, porém, são considerações de ordem prática que traçam os limites da realização do princípio da igualdade no âmbito fiscal.

Uma preponderante dimensão do princípio da igualdade será a exigência de eficácia na sua concretização, a qual pressupõe que o sistema fiscal seja normativamente estruturado em condições de assegurar uma igual distribuição dos encargos fiscais que se revele concretamente exequível, sob pena de, em virtude da impossibilidade de aplicação ou controlo de tais normas, conduzir à produção de resultados factualmente desiguais[785]. Com efeito, a exigência de igualdade não se estenderá apenas à definição das obrigações fiscais, mas também no próprio resultado fático após a imposição, o que significa que apenas será obtido um resultado satisfatório quando as normas fiscais sejam eficazes no tratamento conferido aos contribuintes[786]. Isto faz com que o legislador fiscal deva ter em consideração tanto os dispositivos substantivos que fundamentam a imposição fiscal, como as normas adjetivas que se dirigem à sua aplicação, importando assegurar a sua adequada articulação, aspeto que se revela absolutamente determinante ao nível das garantias de praticabilidade e aplicabilidade das primeiras[787]. Se as possibilidades de controlo das circunstâncias de facto que envolvem determinada situação forem limitadas, deverá o legislador beneficiar a solução que permita ultrapassá-las, estabelecendo uma igualdade material no resultado impositivo[788]. Isto poderá significar a necessidade de recuar na tributação de certas realidades se inexistirem condições para garantir a sua efetiva aplicação prática: se o legislador souber de antemão que não conseguirá atingir uma determinada manifestação de riqueza em condições de efetiva igualdade entre os contribuintes, deve então abster-se de a sujeitar a imposto[789]. Em sentido próximo, poderá observar-se que, em certos casos, o pleno cumprimento do

---

[785] Cfr. TIPKE, Klaus, LANG, Joachim, Direito Tributário..., cit., 192. Exige-se, neste contexto, que o princípio da igualdade se "autolimite" para poder ser "exequível e praticável", o que permite perceber que a relação entre as exigências de justiça fiscal (sob a roupagem normativa do princípio da igualdade) e de praticabilidade não serão verdadeiramente conflituantes, uma vez que a segunda corresponderá a via de concretização da primeira. Cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 620-621. Fala-se, assim, de um "princípio de praticabilidade" que se projeta sobre as construções jurídicas, impondo uma apreciável restrição da função positiva dos princípios constitucionais fiscais. cfr. BEREIJO, Alvaro Rodríguez, *El Sistema Tributario en la Constitucion...,* cit., 23.

[786] Cfr. KIRCHHOF, Paul, Tributação no Estado Constitucional, cit., 49.

[787] Considerando que os princípios da igualdade e da capacidade contributiva influem sobre o sistema fiscal, tanto na disciplina tanto ao nível substancial como adjetivo, Cfr. MOSCHETTI, Francesco, *La Capacità Contributiva*, a cura di Francesco Moschetti, CEDAM, Milani, 1993, 35. A título de exemplo, pense-se na possibilidade do a lei substantiva prever a presentação de certas declarações mas as normas adjetivas não assegurarem mecanismos que possibilitem o seu efetivo controlo.

[788] Cfr. KIRCHHOF, Paul, Tributação no Estado Constitucional, cit., 49-50.

[789] Cfr. VASQUES, Sérgio, Capacidade contributiva, Rendimento e Património, cit., 44.

princípio da igualdade pressuporá a adoção de medidas administrativas que comportam níveis excessivamente elevados de complexidade e, em consequência, custos de administração e de cumprimento que superem os próprios ganhos (ao nível arrecadatório) obtidos com a imposição fiscal, o que poderá justificar o recuo desta, ainda que tal comporte uma restrição do citado princípio[790]. São, no essencial, considerações deste tipo as que subjazem à não adoção de um imposto global sobre o património no sistema fiscal português – considerando as dificuldades de ordem prática observadas ao nível da identificação e avaliação de certos bens patrimoniais mobiliários – e ao modo como nele se encontra normativamente recortada a imposição sobre as transmissões gratuitas de bens[791].

Mesmo quando as questões de praticabilidade não determinem o afastamento – puro e simples – da imposição sobre certas realidades, poderão, ainda assim, determinar que as realidades fiscalmente relevantes recebam um tratamento jurídico diferente daquele que, porventura, reclamaria a plena concretização do princípio da igualdade (e das exigências de justiça fiscal que tem por subjacente). Do ponto de vista do princípio da igualdade – nas suas vertentes horizontal e vertical –, deverão ser privilegiadas soluções impositivas assentes numa capacidade contributiva determinada de modo direto e exato a partir de uma avaliação direta da matéria tributável, isto é, através de qualificação real e efetiva do valor dos bens ou direitos que integram a base de incidência objetiva do imposto, exigindo-se que a administração tributária leve a efeito todas as diligências que se revelem úteis ou necessárias para captar a efetiva riqueza manifestada pelo contribuinte[792]. No entanto, o princípio da igualdade não poderá reclamar soluções de caráter individualizante e especificadoras, quando estas possam colocar em crise a própria execução da lei[793]. Verifica-se, frequentemente, ser incontornável a utilização de normação assente em generalizações orientadas pelos casos normais, materializadas no recurso a indícios, presunções e ficções jurídicas, através das quais acabam por resultar desconsideradas as (ou, pelo menos, atenuada a consideração das) singularidades dos casos aos quais as normas fiscais concretamente se dirigem, como forma de atender à necessidade de simplificação das normas fiscais. Por esta via, procura combater-se a excessiva complexificação e incoerência do tecido normativo fiscal, bem como a desadequação das soluções fiscais ao contexto social e económico no qual são aplicadas, e às efetivas condições materiais e humanas colocadas à disposição da administração tributária para assegurar a sua aplicação. Mediante o recurso a técnicas de imposição fiscal assentes em indícios ou presunções – tomando-se por referência valores médios de

[790] Sobre a questão, cfr. MOLINA, Pedro Herrera, *Capacidad Económica y Sistema Fiscal*, cit., 55-58.

[791] Retomaremos a análise destas questões no Ponto 3.6. da Parte III.

[792] O que, aliás, tem pleno reflexo no disposto no artigo 83.º da LGT.

[793] Cfr. KIRCHHOF, Paul, Tributação no Estado Constitucional, cit., 50-51.

mercado, margens médias do lucro ou rentabilidade, custos médios, indicadores objetivos de atividade, etc. – o legislador fiscal assume uma abordagem impositiva que se afasta do apuramento da riqueza efetiva dos contribuintes, mas que poderá constituir uma aproximação, ainda assim, fiscalmente justa (ou, pelo menos, tolerável) e à qual poderão associar-se significativos custos em termos de simplicidade, libertando os sujeitos fiscais do cumprimento de uma miríade de obrigações acessórias de colaboração e a administração fiscal do desenvolvimento de dispendiosos procedimentos investigatórios, assente na identificação e análise de declarações, recibos, faturas, livros e registos. As perdas que a adoção deste tipo de regimes implicam ao nível do cumprimento das exigências decorrentes do princípio da igualdade (revelado através do critério da capacidade contributiva), poderão ser superadas por vantagens ao nível da redução de custos administrativos e de cumprimento, podendo inclusivamente constituir uma forma expedita de prevenir e combater comportamentos de poupança fiscal juridicamente desconforme[794]. Na elaboração do tecido normativo fiscal, o legislador será obrigado a conter o seu ímpeto perfecionista, atendendo à necessidade de assegurar que as soluções adotadas se revelam exequíveis e praticáveis e que o sistema fiscal funcione de modo coerente[795]. Em cada caso, impõe-se que o legislador desenvolva uma ponderação que coloque em confronto a exigência de distribuição dos encargos fiscais de acordo com o critério da capacidade contributiva e as condições de praticabilidade administrativa.

2.1.5. Princípio do Estado social

O princípio do Estado social recebe uma posição primacial (estruturante e conformadora) no contexto do sistema jurídico português, o que se torna bastante evidente quando se considere os dados normativos constitucionais que definem Portugal como uma República "empenhada na construção de uma sociedade livre, justa e solidária" (artigo 1.º), que corresponde a um Estado de Direito democrático que visa, nomeadamente, a "realização da democracia económica, social e cultural (artigo 2.º), que tem por tarefa fundamental "promover o bem-estar e a qualidade de vida do povo e a igualdade real entre os portugueses, bem como a efetivação dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais" e cujas incumbências prioritárias passam por promover o "aumento do bem-estar social e económico e da qualidade de vida das pessoas, em especial das mais desfavorecidas" e fomentar "a

[794] Assinalando as potenciais vantagens associadas à adoção deste tipo de soluções, na perspetiva da competitividade internacional do sistema fiscal português, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, A justiça tributária como obstáculo à internacionalização, 2011, 15-16, disponível em https://repositorium.sdum.uminho.pt. Exigências de simplificação e de certeza, de tutela do imposto perante os fenómenos elusivos e de procura de mecanismos de controlo perante o incumprimento fiscal parecem encontrar uma ferramenta comum na aplicação de presunções fiscais. Cfr. BORIA, Pietro, *I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale,* cit., 83.

[795] A propósito da questão, cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 619-922.

justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal" (als. a) e b) do artigo 81.º). O citado princípio – que, pela respetiva amplitude aplicativa, deverá ser qualificado como uma norma dotada de genérica intencionalidade normativa fiscal –, encontra no sistema fiscal um instrumento colocado ao serviço da concretização das suas exigências, assumindo aquele no interior deste uma intensidade e um significado que permitem a sua qualificação como um princípio enformador.

A plena realização individual e social do indivíduo – reclamada pelo princípio da dignidade humana – não só exige que lhe sejam asseguradas as necessárias condições de liberdade no que respeita ao seu desenvolvimento em sociedade (através da limitação da intervenção estadual e do respeito dos seus direitos, liberdades e garantias fundamentais), mas também que lhes sejam asseguradas as condições materiais necessárias ao livre desenvolvimento daquela liberdade (através de uma intervenção estadual dirigida a assegurá-las, de prestações sociais e na proteção e promoção da realização dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais que lhe são constitucionalmente reconhecidos). É nesta segunda dimensão que se move o princípio do Estado social, o qual reclama dos poderes públicos (mormente do legislador) a adoção de um conjunto de medidas tendentes a assegurar condições de vida adequadas ao desenvolvimento humano e social dos indivíduos e a correção das assimetrias na distribuição da riqueza, em benefício daqueles que se revelem economicamente mais desfavorecidos[796]. Da sua configuração como um princípio, decorrerá que não será o mesmo assumido em termos absolutos, mas na sua necessária articulação com outros princípios e valores jurídicos dotados de dignidade constitucional. Na verdade, os direitos de natureza económica, social e cultural resultam constitucionalmente consagrados e recortados de um modo "realista", pressupondo a sua realização uma continua tarefa de ponderação entre os meios financeiros existentes e os níveis de socialidade que possam efetivamente ser assegurados através da satisfação das necessidades subjacentes à realização daqueles direitos. É neste contexto que frequentemente são afirmados como direitos subordinados à "reserva do possível", reclamando-se do Estado uma cuidadosa seleção de prioridades quanto às concretas funções de conformação social a desenvolver[797]. A realização das enunciadas exigências poderá assentar (e efetivamente assenta) na

[796] Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, MOREIRA, Vital, Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, 211-212. Sobre o princípio do Estado social, de modo desenvolvido, cfr. NOVAIS, Jorge Reis, Direitos Sociais: Teoria Jurídica dos Direitos Sociais Enquanto Direitos Fundamentais, Coimbra, 2017.

[797] O que, todavia, não significa que os direitos de liberdade independam das condições financeiras públicas existentes, uma vez que também a sua satisfação se encontrará fortemente dependente da capacidade de os poderes públicos gerarem receita (mormente fiscal) para assegurar a realização das

utilização de instrumentos de natureza diversificada, envolvendo tanto uma atuação no domínio da despesa (por exemplo, no contexto do apoio em situações de velhice, desemprego ou indigência, a prestação gratuita de cuidados de saúde ou a manutenção de um sistema de educação público) como da receita pública, o que significará, desde logo, que a convocação de instrumentos fiscais com o propósito de assegurar a sua realização corresponderá apenas a um vislumbre limitado do seu âmbito aplicativo.

Como dissemos, estamos na presença de um princípio enformador do sistema fiscal, que não apenas atua como fator impulsionador do desenvolvimento de soluções, como também limita – se quisermos, nuns casos reflete-se no sentido da expansão e intensificação da imposição fiscal e noutros no da sua limitação. Como teremos oportunidade de explicar, o sistema fiscal será instrumental à realização do princípio do Estado social, num duplo sentido: por um lado, caberá (primacialmente) ao sistema fiscal suportar os custos associados à sua realização; por outro lado, o sistema fiscal poderá ser utilizado como instrumento de intervenção económico-social. Será, essencialmente, sobre esta segunda dimensão que nos debruçaremos, atentando no modo como o sistema fiscal é funcionalizado aos propósitos de assegurar as condições essenciais de vida aos cidadãos e a redistribuição de riqueza entre os mesmos. Note-se que não se trata aqui de uma mera faculdade, mas de uma exigência constitucionalmente imposta, em disposições normativas (de densidade variável) que preveem como incumbência prioritária do Estado "promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal" (al. b) do artigo 81.º), que o sistema fiscal tem por finalidade "uma repartição justa dos rendimentos e riqueza" (n.º 1 do artigo 103.º) e – no contexto da estruturação do sistema fiscal – que o imposto sobre o rendimento pessoal "visa a diminuição das desigualdades", que a tributação do património "deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos" e que "a tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social" (n.ºs 1, 3 e 4 do artigo 103.º).

(i) Subprincípio da intangibilidade do mínimo existencial

O respeito pela dignidade da pessoa humana implicará que sejam assegurados os meios necessários e adequados a uma exigência condigna, e se é certo que caberá, em primeira linha, aos sujeitos prover o seu próprio sustento, em homenagem e como expressão do primado da

prestações das quais depende a realização daqueles. Cfr. HOLMES, Stephen, SUNSTEIN, Cass, *The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes, New York*, 1999.

autorresponsabilidade existencial, quando estes não se revelem capazes de o assegurar por si mesmos, o princípio do Estado social reclamará uma intervenção estadual que – a título subsidiário – assegure que àqueles não faltam os recursos indispensáveis à sua existência condigna[798]. A "ideia" de proteção do mínimo essencial ou vital tem por referência a situação das pessoas singulares e a necessidade de lhes assegurar os meios necessários à sua subsistência, considerando a inevitável inviolabilidade da dignidade humana, a qual se reflete na exigência de prestações positivas, mas que, pela mesma ordem de razões, se impõe também ao nível da imposição fiscal[799].

Ainda que esta seja uma exigência que não se move apenas dentro das fronteiras do sistema final, o imposto constituirá um instrumento do qual se socorrem os poderes públicos com o propósito de intervir económica e socialmente, no sentido da eliminação de obstáculos de facto ao pleno desenvolvimento humano. Uma vez que se assuma a responsabilidade do Estado pela promoção das condições existenciais dos cidadãos que não consigam assegurar por si os recursos financeiros que para tal se revelem necessários, pela mesma ordem de razões se assumirá que será de afastar a imposição fiscal dos valores equivalentes a tais recursos, quando obtidos por parte daqueles que os conseguem assegurar (pelo menos, a um nível mínimo). Significa isto que, uma vez projetado sobre o domínio dos impostos, o princípio do Estado social reclamará a título principal a garantia de condições essenciais de vida dos contribuintes e respetivas famílias, pressupondo a preservação dos recursos económicos indispensáveis à sua subsistência[800]. Em certa medida, esta será uma exigência que decorre já da própria consideração do princípio da capacidade contributiva. Partindo apenas das exigências decorrentes deste princípio, será possível excluir a tributação quando a expressão económica do rendimento e do património se revele de tal forma exígua que apenas seja capaz de satisfazer as necessidades básicas do contribuinte e da sua família. Uma vez que em tais casos a afetação dos meios económicos disponíveis ao suprimento de tais necessidades se coloca como inelutável, o contribuinte não se encontrará verdadeiramente investido da possibilidade de, em alternativa, afetar os referidos meios ao pagamento dos impostos, nem tal lhe poderia ser exigido, considerando a exigência de que a todos seja assegurada uma vida compatível com a dignidade

[798] O princípio do Estado social reclama apenas uma intervenção dos poderes público no sentido da atenuação ou diminuição das desigualdades fáticas de natureza económica, social e cultural, a fim de assim se assegurar uma igualdade jurídico-material, e não a absoluta eliminação dessas desigualdades. Será da responsabilidade do cidadão – dentro do "circuito" de liberdade assegurado pelo Estado – desenvolver esforços no sentido da obtenção de um nível de recursos económicos adequado ao provimento de nível de existência digno para si e para a sua família, o que pressuporá que a intervenção estadual neste domínio apenas deverá ocorrer a título subsidiário. Neste sentido, cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 574, 579; TIPKE, Klaus, LANG, Joachim, Direito Tributário..., cit., 211, 261.

[799] Cfr. FEDELE, Andrea, Ancora Sulla Nozione di Capacità Contributiva nella Costituzione Italiana e sui "Limiti" Costituzionali all'Imposizione, in L'Evoluzione del Sistema Fiscale e il Principio di Capacità Contributiva, a cura di Livia Salvini e Giuseppe Melis, CEDAM, Milan, 2014.

[800] Cfr. VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, cit., 320.

inerente à condição humana. Ora isto significa que o rendimento e o património apenas traduzirão uma capacidade contributiva relevante na medida em que superem o montante necessário para assegurar uma existência digna do contribuinte e respetiva família[801]. Todavia, deste princípio não resulta uma adequada resposta à necessidade de quantificar o mínimo existencial, o qual será variável espacial e temporalmente, conforme os níveis de socialidade objetivados pelo Estado e as condições financeiras disponíveis para os assegurar. Assume-se, portanto, que o limite impositivo decorrente da intangibilidade fiscal do mínimo existencial resultará, fundamentalmente, do princípio do Estado social, o qual apontará (segundo um princípio de coerência) para a uma tendencial equiparação com o nível de prestações públicas asseguradas (pelo lado da despesa) aos sujeitos economicamente incapazes de prover às suas necessidades individuais e familiares, mormente, ao nível da habitação, saúde, segurança social e educação[802].

Dentro dos quadros regulatórios do princípio do Estado social, a capacidade contributiva deverá ser compatibilizada com a necessidade de assegurar ao contribuinte (e seu agregado familiar) a real possibilidade de aceder aos meios necessários a uma vida com dignidade, o que não só compreenderá a satisfação dos direitos, liberdades e garantias, mas também dos direitos económicos, sociais e culturais constitucionalmente consagrados, exigindo-se, em consequência, que a disciplina jurídica dos impostos atenda, na medida do possível (considerando as caraterística de cada figura impositiva), às despesas decorrentes da satisfação das necessidades reais e à realização dos direitos sociais (por exemplo, no âmbito da saúde, da habitação, da educação, do cuidado com as crianças, deficientes ou idosos a cargo)[803]. Neste contexto, impõe-se – por uma questão de coerência normativa – uma adequada articulação entre os níveis de proteção que são assegurados aos sujeitos no contexto fiscal e em outros segmentos normativos, mormente os que se desenvolvem do lado da despesa e se traduzem na realização de prestações públicas de caráter social que procuram assegurar a efetividade de tais direitos ou os que se observam no contexto da regulação das prestações devidas no contexto

[801] Cfr. TELLA, Ramón Falcón y, *Derecho Financiero y Tributario...*, cit., 75.

[802] A ser de modo diferente, os sujeitos que se revelam capazes de assegurar o seu próprio bem-estar, poderiam (no limite) resultar colocados numa posição em que contariam com menos rendimentos líquidos do que os sujeitos que (por não serem capazes angariar as condições financeiras das quais depende a sua subsistência digna) beneficiam de tais prestações, o que corresponderia a penalizar (fiscalmente) aqueles que assumem o seu sustento e economicamente contribuem para o sustento dos outros enquanto contribuintes líquidos. Cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 580.

[803] Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, Parecer Jurídico (destinado a esclarecer a conformidade constitucional da norma contida no artigo 78.º da lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro), cit., 20.

familiar[804]. O legislador fiscal não deverá ignorar o que haja sido estabelecido a propósito das "necessidades mínimas" relevantes para efeitos do acionamento de mecanismos de apoio social, o que implica que o mínimo isento para efeitos fiscais não seja inferior ao daquele montante – ou seja, as normas fiscais não deverão determinar que fique nas mãos do contribuinte níveis de rendimento ou património inferiores aqueles que o próprio Estado toma em consideração, para a adoção de medidas através das quais se procura colocar à disposição dos sujeitos recursos necessitários para que possam atender às suas necessidades mínimas. Cabendo ao Estado assegurar aos cidadãos sem recursos as condições mínimas das quais depende a sua subsistência condigna, mediante prestações sociais, e uma vez que aquelas estejam determinadas, não poderá o mesmo (Estado) privar os contribuintes do próprio rendimento por eles obtido até ao alcance mínimo necessário para a sua existência.

O sistema fiscal deve garantir condições essenciais de vida aos cidadãos, dispensando-os do pagamento do imposto quando se encontrem em situação de carência. Embora as exigências enunciadas se tornem mais evidentes no contexto dos impostos sobre o rendimento, face à sua maior permeabilidade à personalização, tal não significará que estejam arredadas das demais figuras impositivas, impondo-se a sua observância tanto no contexto dos impostos sobre o património, como dos impostos sobre a despesa (consumo), ainda que a sua concretização neles possa desenvolver-se de modo diferente: nos impostos sobre o património será possível vislumbrar a exclusão de níveis patrimoniais exíguos, que estejam relacionados – a um nível mínimo – com a satisfação de necessidades pessoais e familiares básicas, afastando-se, assim, a imposição fiscal sobre os bens que componham o acervo patrimonial doméstico e encontrando-se também aí o substrato normativo-axiológico legitimador da exclusão da tributação incidente sobre bens imóveis de reduzido valor, afetos à habitação própria e permanente do sujeito passivo e respetiva família; por sua vez, nos impostos sobre a despesa, trata-se de acautelar que o acesso a certo tipo de bens que se revelam indispensáveis para a satisfação das necessidades mais elementares dos contribuintes e respetivos agregados familiares não resulta prejudicado ou dificultado de modo sério em virtude dos encargos fiscais que sobre eles incidem[805]. Naturalmente, a proteção do referido mínimo de existência – assumido com a

[804] Cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 465. Consequentemente, será violado o princípio da capacidade contributiva não só quando o mínimo isento seja eliminado, mas também quando o quantitativo assegurado não seja consentâneo com uma exigência livre e condigna, para o contribuinte e respetiva família Cfr. MOSCHETTI, Francesco, *La Capacità Contributiva*, cit., 37-38.

[805] Cfr. KIRCHHOF, Paul, Tributação no Estado Constitucional, cit., 71-72; MOSCHETTI, Francesco, *La Capacità Contributiva*, cit., 38. No sistema fiscal português, são várias as disposições que, no contexto dos diferentes impostos, procuram atender a tais exigências. Sem prejuízo das respetivas debilidades (mormente por condicionar a sua aplicação a certas categorias de rendimentos), o artigo 70.º do CIRS procura acautelar a não tributação do valor dos rendimentos necessários a acautelar o mínimo existencial; o artigo 11.º-A do CIMI, consagra uma isenção aplicável a prédios de reduzido valor destinados a habitação própria e permanente pertencente a contribuintes que sejam titulares de baixos rendimentos; o artigo 9.º do IMT, prevê a isenção de IMT relativamente a aquisições de prédios urbanos destinados exclusivamente a habitação própria e permanente, cujo valor que serviria de base à

densidade mínima que lhe é reconhecida pelo princípio da capacidade contributiva ou com uma densidade reforçada em virtude das exigências decorrentes do princípio do Estado social – pressuporá uma adequada articulação entre as diferentes vias impositivas, para que os objetivos subjacentes à salvaguarda de valores económicos no contexto de um imposto não sejam prejudicados pela imposição desenvolvida no contexto de outro; para além disso, exigirá uma contínua avaliação dos níveis de proteção a assegurar e da evolução dos custos associados à satisfação das condições a satisfazer, para que os aumentos do "custo de vida" sejam efetivamente refletidos nos limites colocados à imposição fiscal[806].

(ii) Subprincípio da progressividade do sistema fiscal

O princípio do Estado social não apenas reclama a garantia de condições essenciais de vida aos cidadãos, mas também a redistribuição de riqueza em proveito dos mais carenciados, o que significa que, mesmo admitindo que todos os membros da comunidade vissem asseguradas todas as suas necessidades elementares, a redistribuição (através de uma imposição fiscal progressiva) não perderia a sua utilidade, enquanto instrumento de correção das assimetrias na distribuição da riqueza, colocando-se ao serviço da realização do princípio da igualdade numa dimensão positiva e material. Como tivemos oportunidade de verificar, esta é uma das finalidades constitucionalmente acometidas ao sistema fiscal.

A redistribuição (fiscal) corresponde – em termos sintéticos – a um processo desenvolvido pelos poderes públicos no sentido de assegurar um arranjo ao nível da distribuição dos rendimentos e da riqueza, distinto daquele que resulta da livre ação das forças de mercado e que se reputa (socialmente) mais justo, exigindo, para o efeito, prestações fiscais diferenciadas aos contribuintes, em função da magnitude das respetivas capacidades contributivas[807]. Num certo sentido, o efeito redistributivo terá lugar desde que o Estado exija prestações fiscais aos contribuintes (em função das respetivas capacidades contributivas) e afete o seu produto à atividade de prossecução do interesse público, portanto, de produção de bens públicos e semipúblicos que a todos beneficiam[808]. Num outro

---

liquidação não exceda € 92.407,00. Embora o IVA seja um imposto que – pelas respetivas caraterísticas – se revela pouco permeável a iniciativas tendentes a assegurar as condições essenciais de vida dos contribuintes, não deixa de, em certa medida, ir ao encontro destas preocupações, ao sujeitar certas prestações de serviços e aquisições de bens que poderão considerar-se essenciais à aplicação de taxas reduzidas (cfr. Lista I do CIVA, conforme, aliás, "exige" o artigo 6.º da LGT).

[806] Apesar disso, e tomando por referência o contexto da tributação do rendimento das pessoas singulares, tende a verificar-se uma progressiva limitação das despesas pessoais cuja consideração é admitida no contexto do IRS.

[807] Cfr. CATARINO, João Ricardo, Redistribuição Tributária..., cit., 50.

[808] Com efeito, é o Estado fiscal que paga o Estado social, o que se torna evidente quando se considere que ação do Estado vai muito além do domínio clássico dos direitos de liberdade, o que implica que o mesmo assuma uma estrutura e mecanismos de ação maiores, acarretando maiores despesas e,

sentido, porém, a redistribuição poderá ser assumida como um objetivo em si mesmo, sendo compreendida como um bem jurídico que importará promover (de modo direto) através de instrumentos financeiros (como, por exemplo, através da exigência de impostos de caráter progressivo e da atribuição de subsídios), como forma de promover uma correção das desigualdades na distribuição da riqueza e dos rendimentos, perseguindo uma ideia de justiça (igualdade) social. O sistema fiscal encontra-se constitucionalmente vinculado – nos termos da al. b) do artigo 81.º, n.º 1 do artigo 103.º e n.ºs 1, 3 e 4 do artigo 104.º da Constituição – a desenvolver esta função redistributiva, devendo, para o efeito, resultar integrado por figuras impositivas que lhe confiram um pendor progressivo. Sem prejuízo das imposições constitucionais diretamente dirigidas a certas figuras impositivas (como será o caso da tributação do rendimento pessoal), não se exigirá que todos os impostos evidenciem a caraterística da progressividade (não sendo de concluir pelo afastamento de impostos de caráter proporcionais ou até regressivo), pelo que a função redistributiva deverá considerar-se cumprida desde que a articulação daqueles permita concluir que o sistema assue tal caraterística quando seja considerado holisticamente[809]. Pode, neste contexto, falar-se de um princípio constitucional de progressividade dos impostos[810].

A progressividade do sistema fiscal – ainda que não resulte expressamente formulada, pelo menos em termos gerais –, decorre da exigência de repartição justa dos rendimentos e da riqueza, implicando que os rendimentos e patrimónios de valor mais elevado sejam onerados com cargas impositivas mais acentuadas (isto é, mais do que proporcionais) do que aquelas a que se encontram sujeitas os de mais baixo valor[811]. Encontra, por isso, o seu suporte – não no princípio da capacidade contributiva, o qual reclamará uma tributação proporcional, para que a prestação fiscal exigida a cada um cresça de modo linear em função do respetivo aumento de capacidade[812], mas – no princípio do Estado social, quando este reclama a diminuição das desigualdades em termos materiais ou reais[813].

---

consequentemente, maior tributação ou carga fiscal. A intensificação das despesas decorrentes da realização do Estado a níveis paulatinamente superiores, conduz a uma consequente intensificação das cargas impositivas fiscais exigidas com o objetivo de as financiar. Cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 575-576.

[809] Neste sentido, cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, VITAL, Moreira, Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I, cit., 1089. Com pertinência, no sentido de que a progressividade é uma exigência geral imputada ao sistema fiscal e não uma exigência específica dirigida a cada uma das suas componentes, cfr. BORIA, Pietro, *I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale,* cit., 113; NEUMARCK, Fritz, *Principios de la Imposición*, cit., 219.

[810] Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, MOREIRA, Vital, Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I, cit., 1093.

[811] Cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 577.

[812] Sem prejuízo das tentativas de reconduzir a tributação progressiva a tal princípio, por se considerar que através da progressividade se pretenderia igualar o sacrifício dos contribuintes de modo a obter equidade vertical. A propósito da questão, cfr. *MURPHY, Liam, NAGEL, Thomas, The Myth of Ownership,* cit., 20-25; CATARINO, João Ricardo, Redistribuição Tributária..., cit., 395, 425-426.

[813] A progressividade fiscal tem por subjacente uma instrumentalização do sistema fiscal em função de um projeto de transformação da comunidade, orientado para um modelo de coexistência enformado por uma lógica de igualdade de oportunidades e que assenta na eliminação dos obstáculos de facto

Com efeito, o princípio da capacidade não será, em si mesmo, capaz de fundamentar a necessária "desigualdade fiscal" reclamada pela realização de certos valores jurídicos que se associam à ideia de "igualdade social", limitando-se a exigir um desenvolvimento uniforme dos impostos, que aponta para uma igualdade proporcional (portanto, uma igualdade no imposto, e não uma igualdade através do imposto). Sendo assim, a imposição fiscal de caráter progressivo reclamará uma justificação autónoma, encontrada no princípio do Estado social, o qual serve de substrato fundamentador a uma instrumentalização do sistema fiscal aos objetivos de promoção do bem-estar económico, da justiça social e da diminuição das desigualdades sociais por via criação de soluções que, operando desvios ao princípio da igualdade revelado através da capacidade contributiva, produzem uma redistribuição da riqueza ao imporem uma tributação mais do que proporcional aos contribuintes, em função dos aumentos de capacidade contributiva que manifestam[814].

A escolha entre um imposto proporcional ou progressivo não será indiferente no plano dos efeitos redistributivos dos encargos fiscais entre os elementos de uma comunidade: um imposto proporcional tende a alinhar-se por um conceito de igualdade formal, determinando uma distribuição homogénea e linear das prestações fiscais entre os contribuintes, independentemente da situação pessoal e da riqueza global de cada um; um imposto progressivo produz uma repartição dos encargos fiscais orientada por um programa de redistribuição da riqueza, determinando uma contributo mais do que proporcional aos sujeitos dotados de maior capacidade económica e um contributo menos que proporcional aos sujeitos economicamente mais desfavorecidos. A progressividade será, nesta perspetiva, uma forma de compreender o princípio da igualdade presente no sistema fiscal, visando atuar positivamente sobre (portanto, atenuar ou corrigir) situações de desigualdade relativa entre os contribuintes, tendo por fito promover uma igualdade material ou real[815]. Nesta aceção, a

---

que impeçam o pleno desenvolvimento da personalidade humana. Verifica-se, assim, uma funcionalização da progressividade em relação a uma estrutura social inspirada por uma lógica de igualdade material ou real, na qual as diferenças entre os membros da sociedade são reduzidas por meio de um processo de distribuição das cargas fiscais, desequilibradas em favor das categorias de contribuintes mais desfavorecidos. Cfr. BORIA, Pietro, *I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale,* cit., 111-112.

[814] Cfr. VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, cit., 323; NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 578. A proporcionalidade e a progressividade correspondem, no essencial, a duas distintas formas de perspetivar o modo como deve ser apurado o contributo dos contribuintes para o financiamento da despesa pública: caso se pretenda assegurar a neutralidade dos impostos ou do sistema fiscal, deverão ser privilegiadas soluções de tributação proporcional, para que não se altere o modo como a riqueza se encontra distribuída como resultado do normal desenvolvimento das forças de mercado; no entanto, quando se admita que tal resultado não conduza a resultados toleráveis nos quadros de um Estado social, deverão ser privilegiadas soluções de tributação progressiva.

[815] Alguns autores, admitindo que a simples exigência de igual distribuição dos encargos fiscais pelos contribuintes em função das respetivas capacidades contributivas, não será bastante para a legitimar constitucional, veem no princípio do Estado social o suporte para uma imposição fiscal sobre o património – dirigida a atingir a sua substância – será encontrado no princípio do Estado social, enquanto instrumento orientado por uma ideia de justiça distributiva, através do qual se procura compensar os défices de justiça provocados pelo resultado do mero efeito das forças de mercado ao nível da distribuição dos rendimentos e da riqueza. Neste sentido, por todos, cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 576. Não é esta, no entanto,

progressividade será assumida como um princípio enformador do sistema fiscal, enquanto um desdobramento subsistemático extraível do princípio (geral) do Estado social quando aplicado no domínio dos impostos. Tal princípio, embora não forneça uma indicação unívoca de ordem quantitativa sobre a sua configuração, fornecerá um rumo ou orientação na construção do sistema fiscal[816]. Numa segunda aceção, todavia, a progressividade será assumida como uma técnica impositiva, que consiste em exigir um contributo mais do que proporcional a certos contribuintes na distribuição dos encargos fiscais, como forma de promover uma maior igualdade de facto na distribuição da riqueza entre os mesmos[817]. A propósito desta segunda dimensão, observa-se que a progressividade poderá ser introduzida nos impostos através de metodologias diferenciadas. Poderá ser adotada uma abordagem quantitativa, correspondente à criação de regimes que determinam um aumento dos encargos fiscais mais do que proporcional ao aumento de capacidade contributiva manifestado, o qual poderá, no essencial, ser conseguido através de duas vias: a criação de um regime de taxas escalonadas de modo gradualmente mais elevado; a previsão de um regime de deduções ou limites isentos que são gradualmente reduzidos à medida que aumenta a capacidade contributiva. Em alternativa, poderá ser assumida uma abordagem qualitativa, assente numa discriminação de capacidades contributiva, operando-se a progressividade através da sujeição de certas categorias de "bens fiscais" a uma imposição fiscal reforçada, como será o caso da criação de vias impositivas específicas incidentes sobre a aquisição ou detenção de bens de luxo[818].

Na decisão sobre os níveis de progressividade a imprimir ao sistema fiscal (e a cada um dos seus impostos) o legislador fiscal beneficiará de uma ampla liberdade conformadora, a qual, naturalmente, não será absoluta, encontrando-se parametrizada ao nível constitucional. Uma vez que se trata de decisões que envolvem desvios ao cumprimento da exigência de igual distribuição dos encargos fiscais pelos contribuintes em função das respetivas capacidades contributivas, como tivemos oportunidade de assinalar, serão as mesmas sujeitas ao teste da proibição do excesso – importando perceber, em cada caso, se as soluções encontradas se revelam necessárias e adequadas e proporcionadas face ao objetivo constitucional da redistribuição de recursos –, sendo este um controlo produzido num momento lógico anterior ao da intervenção do limite da proibição do confisco, como

---

a nossa posição. Consideramos que o património construirá um índice autónomo de capacidade contributiva, o qual não deverá, em princípio, ser negligenciado pelo legislador aquando da distribuição dos encargos fiscais pelos contribuintes.

[816] Cfr. BORIA, Pietro, I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale, cit., 112.

[817] Sobre a questão, cfr. PERAGÓN, José Manuel Gallego, *Los princípios materiales de justicia tributaria*, cit., 169.

[818] Uma específica forma de imposição fiscal que tipicamente se associa à prossecução de finalidades redistributivas será a tributação das sucessões e doações. Cfr. TIPKE, Klaus, LANG, Joachim, Direito Tributário..., cit., 262. Todavia, face à sua especifica configuração no sistema fiscal português, tal via impositiva acaba por não cumprir tal função, conforme teremos oportunidade de analisar em momento posterior da presente investigação.

decorrência do estatuto constitucionalmente conferido ao direito de propriedade pelo artigo 62.º da Constituição[819].

***

A progressividade fiscal apenas significa que se exigirá mais dos que ganham ou têm mais e menos dos que menos ganham ou menos têm, sem que daí decorra que as receitas obtidas com as cargas imputadas aos primeiros, reverta a favor dos segundos (o que apenas poderá suceder em termos mediatos, através de atos de realização de despesa pública)[820]. De nada adiantará exigir um maior contributo aos contribuintes que expressam uma capacidade contributiva superior, se, posteriormente, a intervenção ao nível da despesa não acompanhar esta orientação (ou, porventura, a contrariar)[821]. Exigir-se-á, neste contexto, uma adequada articulação entre as "iniciativas" redistributivas diretamente operadas por via do sistema fiscal e daquelas que são desenvolvidas através de soluções de despesa pública (as quais, como referimos, não deixam de ser mediatamente asseguradas pelo sistema fiscal)[822]. Reclama-se unidade na ideia de justiça (no plano fiscal e da despesa pública), para que da coordenação entre as prestações fiscais exigidas aos contribuintes e as prestações sociais (amplamente consideradas) realizadas pelo Estado, se articulem de modo adequado, propiciando uma

[819] Cfr. VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, cit., 325-326. Repare-se, em todo o caso, que a realização das finalidades redistributivas do sistema fiscal pressupõe uma cuidada definição das soluções encontradas para as assegurar, podendo estas revelar-se "contraproducentes" quando sejam por si mesmas deficitárias ou quando não se articulem adequadamente. Dois exemplos bastarão para o demonstrar. Em primeiro lugar, assinala-se que a associação de progressividade aos impostos periódicos poderá conduzir a uma imposição fiscal mais intensa sobre contribuintes cujos rendimentos se concentrem em certos exercícios, relativamente a contribuintes que os recebam de modo mais diluído ao longo dos diferentes exercícios, podendo, no limite, conduzir a uma maior desigualdade social entre os contribuintes. Pense-se, por exemplo, no âmbito do IRS, no diferente tratamento fiscal conferido a dois contribuintes que ao longo de um período de 5 anos aufiram o mesmo volume de rendimentos tributáveis, quando um deles os afira todos num único exercício e o outro os aufira de modo uniformemente repartido pelos 5 exercícios. Em segundo lugar, a utilização de impostos seletivos com propósitos redistributivos (ou, numa solução que acaba por produzir o mesmo resultado, a introdução de regimes especiais assentes em taxas proporcionais no contexto de impostos globalmente progressivos), poderá conduzir a desigualdades relativas entre os contribuintes, em função do concreto modo como se encontrem qualitativamente distribuídos os respetivos rendimentos. Pense-se, a este propósito, na diferenciação de tratamento concedido em sede de IRS aos contribuintes conforme os rendimentos auferidos se encontrem sujeitos ou dispensados do englobamento; ou no caso do AIMI, que opera uma discriminação qualitativa com propósitos redistributivos, atingindo apenas (certos tipos de) bens imóveis. No limite, o resultado deste tipo de soluções poderá revelar-se (abstratamente) regressivo, considerando que – em virtude das discriminações operadas entre tipologias de capacidade – poderá ser exigido um contributo fiscal superior a contribuintes posicionados em situações economicamente menos favoráveis do que outros que dele se encontram dispensados, ou, pelo menos, sujeitos a encargos fiscais mais reduzidos.

[820] Cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 577.

[821] Sobre a questão, cfr. BEREIJO, Alvaro Rodríguez, *El Sistema Tributario en la Constitucion...,* cit., 55-56; PERAGÓN, José Manuel Gallego, Los princípios materiales de justicia tributaria, cit., 174.

[822] Importa ter presente que o potencial redistributivo (direto) do sistema fiscal acaba por ser limitado, e frequentemente impreciso, revelando-se mais exata a atuação através de mecanismos de despesa. Cfr. VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, cit., 323.

diminuição das desigualdades relativas e uma distribuição da riqueza menos assimétrica[823]. Em abstrato, uma maior intervenção através de soluções despesistas redistributivas legitimaria um relaxamento dos níveis de progressividade exigidos ao sistema fiscal como forma de dar resposta às exigências constitucionalmente impostas pelo princípio do Estado social[824].

2.1.6. Princípio da proteção da família

Sendo reconhecida como um "elemento fundamental da sociedade", a família (enquanto instituição[825] – portanto, numa aceção que convoca a abordagem institucionalista que tivemos oportunidade de assinalar no Ponto 2.2.2. da Parte I) recebe uma proteção constitucional dirigida a assegurar a efetivação de todas as condições das quais depende a realização pessoal de cada um dos seus membros, por aí resultando um conjunto de adstrições para o Estado no sentido da sua proteção, sendo que, embora estas compreendam intervenções em domínios diferenciados, será possível individualizar – no contexto fiscal – a expressa exigência de regulação dos impostos e dos benefícios fiscais de harmonia com os encargos familiares[826]. Mais prevê o texto constitucional – a propósito da estruturação do sistema fiscal e das suas figuras impositivas essenciais – que o imposto sobre o rendimento pessoal terá "em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar"[827].

Partindo dos dados normativos presentes na Constituição, será possível extrair uma vinculação do legislador fiscal a assegurar – pela via normativa – que os regimes fiscais não discriminam negativamente a família, penalizando a sua constituição e desenvolvimento, mediante a aprovação de regimes fiscais que se apresentem desajustados às respetivas circunstâncias[828]. Em todo o caso, não

---

[823] A imposição fiscal deverá ser compreendida num contexto mais amplo, que supere o mero dominio da receita pública e se projete sobre o domínio da despesa pública, considerando os respetivos efeitos sobre o emprego, o crescimento económico e a distribuição dos rendimentos e da riqueza. Cfr. *MURPHY, Liam, NAGEL, Thomas, The Myth of Ownership,* cit., 162.

[824] Vai – essencialmente – neste sentido a proposta de reforço da tributação proporcional, mormente no contexto da imposição fiscal sobre o rendimento das pessoas singulares, através de uma "flat-tax", acompanhada da instituição de mecanismos de despesa pública que compensem a perda da dimensão redistributiva daquele imposto. Neste sentido, por todos, cfr. CATARINO, João Ricardo, Redistribuição Tributária, cit., 601-605. Consideramos, contudo, que esta seria uma solução que, para além de não se compatibilizar com as exigências constitucionalmente fixadas de modo específico para o imposto pessoal sobre o rendimento (constantes do n.º 1 do artigo 104.º da Constituição), pressuporia uma arranjo alargado, não apenas no lado da despesa, mas também de outras figuras impositivas presentes no sistema fiscal, sob pena de este não se revelar globalmente capaz de assegurar as exigências que o princípio do Estado social faz impender sobre ele.

[825] Enquanto no artigo 36.º da Constituição é assegurado o direito das pessoas a constituir família, no artigo 67.º garante-se o direito das próprias famílias à proteção da sociedade e do Estado e à realização das condições que assegurem a realização pessoal dos seus membros. Neste último preceito, a família é assumida como realidade social objetiva, sendo garantida como uma instituição jurídica necessária. Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, MOREIRA, Vital, A Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, 856.

[826] Cfr. n.º 1 e al. f) do artigo 67.º da Constituição.

[827] Cfr. n.º 1 do artigo 104.º da Constituição.

[828] Desde logo, não podem os contribuintes receber um tratamento desvantajoso pelo facto de se integrarem num contexto familiar; e não podem os contribuintes receber um tratamento desvantajoso em função do específico "modelo familiar" que integram. Com interesse, assinalando esta "proibição de

existe uma opção constitucional expressa pela consideração da família como unidade fiscal (isto é, pela consideração dos seus elementos de forma conjunta), mesmo no âmbito do imposto sobre o rendimento pessoal, embora se exija que o mesmo tome em consideração as necessidades e os rendimentos do agregado familiar[829]. Perante este enquadramento, poderá o legislador fiscal optar por tributar o agregado familiar, mas se for essa a sua opção, não poderá impor-lhe uma tributação mais elevada do que aquela que resultaria da consideração individual de cada um dos seus membros[830], o que pressuporá (nomeadamente) a correção dos efeitos associados à aplicação de taxas progressivas (através de soluções como o quociente conjugal ou "splitting")[831]. Independentemente da unidade fiscal selecionada, sempre se exigirá que as condições familiares dos sujeitos sejam tomadas em consideração no apuramento das prestações fiscais devidas, o que implicará um ajustamento dos mínimos existenciais subtraídos à tributação, considerando-se a intangibilidade do mínimo de existência familiar e tomando-se em consideração eventuais encargos suportados com o sustento e educação de dependentes[832].

De tudo isto não se extrai, porém, um mandato constitucional no sentido do favorecimento da família num contexto regulatório ou promocional, portanto, através da utilização de instrumentos como benefícios fiscais, orientados para o propósito de incentivar os contribuintes a constituir e desenvolver

---

prejuízo" como uma concretização a exigência de igualdade fiscal que não poderá ser confundida com um qualquer "favorecimento fiscal". Cfr. Tikpe, Klaus, Joachim, Lang, Direito Tributário, cit, 280-281

[829] Contudo, sustentando entendimento diverso, cfr. RIBEIRO, J. J. Teixeira, A unidade fiscal na Constituição, Boletim de Ciências Económicas, Volume XXVII, FDUC, 1984, 150.

[830] Uma ideia que acabou por ser absorvida no n.º 3 do artigo 6.º da LGT.

[831] Ainda que o IRS constitua o âmbito privilegiado para as considerações enunciadas, considerando o disposto no n.º 1 do artigo 104.º, a verdade é que a al. f) do n.º 2 do artigo 67.º da Constituição assume um âmbito aplicativo mais alargado, pelo que a necessidade de ajustar os regimes fiscais à situação dos contribuintes será de alargar a outras figuras impositivas, quando tal se revele possível e apropriado. Veja-se, a este propósito, o regime previsto no artigo 135.º-D do CIMI, no qual se prevê a possibilidade de os contribuintes casados ou unidos de facto optarem pela tributação conjunta em sede de AIMI, caso em que o património imobiliário (sujeito) será considerado conjuntamente, mas a dedução relativa ao valor isento será aumentada para o dobro, o que poderá significar o afastamento da tributação no caso concreto.

[832] "No fundo, o que se pretende com a tributação em conjunto é que entre as famílias com os mesmos rendimentos e diferentes encargos sejam mais levemente oneradas aquelas cujos encargos são maiores". Cfr. RIBEIRO, J. J. Teixeira, A unidade fiscal na Constituição, cit., 150. Trata-se, no fundo, de cumprir o mandato do princípio da igualdade, quando exige o tratamento distinto dos casos dissemelhantes, na proporção das diferenças observadas. Deverão ser realizados os ajustes necessários à consideração da família, para que os contribuintes assim tributados sejam colocados numa posição fiscal tendencialmente semelhante àquela em que se encontram os contribuintes tributados individualmente. Importará considerar que a integração de um sujeito num contexto familiar, poderá implicar a sua adstrição (jurídica) à realização de um conjunto de prestações relacionadas com o sustento de outros membros da família, como sucederá no caso de aquela ser composta por crianças – as quais, inclusivamente, não se limitam às prestações mínimas para a sua existência (como a saúde, a habitação, o vestuário e a alimentação), mas incluem também necessidades que visam propiciar o seu normal desenvolvimento (como a educação e até a cultura). Cfr. KIRCHHOF, Paul, Tributação no Estado Constitucional, cit., 85; Cfr. TIPKE, Klaus, LANG, Joachim, Direito Tributário..., cit, 285-286.

uma família[833]. Uma possibilidade que, todavia, não se encontrará irremediavelmente excluída, considerando a ampla liberdade de conformação que se reconhece ao legislador fiscal, desde que atue no respeito pelas exigências decorrentes do princípio da igualdade e que as soluções encontradas se revelem adequadas, necessárias e proporcionais em sentido estrito[834].

2.1.7. Princípio da proteção da propriedade privada (proibição do confisco)

O princípio da capacidade contributiva será, *per si*, bastante para excluir que através da imposição fiscal possa ser exigida aos contribuintes a realização de prestações financeiras de valor superior ao da capacidade económica expressada através do rendimento recebido, património mantido ou despesa realizada – por outras palavras, em abstrato, os impostos teriam como limite inelutável o esgotamento da força económica que visam atingir. Se poderá considerar-se uma consequência lógica procurar a riqueza onde quer que ela se encontre, será uma exigência da mesma natureza evitar que a imposição fiscal não esgote a riqueza através do imposto ou de diversos impostos sobre o mesmo objeto. No entanto, a intensidade da imposição fiscal deverá ser compreendida dentro de um limite máximo que (pese embora imprecisamente recortado) não corresponda ao absoluto esgotamento da capacidade económica manifestada pelo contribuinte. Para que assim seja, importará convocar outras dimensões normativas dotadas de dignidade constitucional, as quais, em articulação com o referido princípio, se revelem capazes de assegurar limites mais intensos à imposição fiscal.

O princípio do Estado social e a proteção constitucional conferida à propriedade privada (artigo 62.º da Constituição) desempenharão aqui um papel determinante, apontando para uma proibição de impostos de natureza confiscatória[835]. A propriedade privada convoca a ideia de "uma relação privada de uma pessoa ou entidade com determinados bens", a qual implica para os demais consociados – por consequência – uma obrigação universal de respeito, portanto, de sentido negativo, enquanto dever de abstenção ou não perturbação[836], assumindo-se essencialmente como um direito fundamental

[833] Neste sentido, cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 524-525. Assinalando que no contexto fiscal será desprovido um comando de "promoção" da família. Cfr. TIPKE, Klaus, LANG, Joachim, Direito Tributário..., cit, 280-281.

[834] Pense-se, por exemplo, no regime previsto no artigo 112.º-A do CIMI (comumente referido como "IMI familiar"), o qual prevê a possibilidade de os municípios – quando deliberem nesse sentido – apoiar as famílias numerosas, através de deduções (variáveis em função do número de dependentes) ao IMI a pagar pelo prédio destinado a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar.

[835] Cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 465-466; KIRCHHOF, Paul, Tributação no Estado Constitucional, cit., 67. Os impostos não podem assumir uma dimensão quantitativa que determine a absorção da totalidade ou da maior parte da matéria coletável, nem pode produzir um efeito de estrangulamento, colocando em causa o livre desenvolvimento das atividades humanas ou conduzindo a que resultem desprovidos dos meios necessários à sua própria sobrevivência. A propósito da questão, cfr. Acórdãos do TC n.º 197/2016 e n.º 187/2013.

[836] Cfr. CANOTILHO, José Joaquim Gomes, MOREIRA, Vital, Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I, cit., página 801.

negativo ou de defesa, que se funda direta e exclusivamente na dignidade da pessoa humana e se ergue contra os poderes públicos[837]. Em termos materiais, e sem prejuízo dos limites que lhe são colocados, o seu conteúdo integra tipicamente os direitos de adquirir bens; de usar e usufruir dos bens de que se é proprietário; de transmitir os bens de que se é proprietário por ato entre vivos ou num contexto sucessório; e de não ser arbitrariamente privado dos bens de que se é proprietário[838]. A projeção do direito de propriedade – assim concebido – sobre o domínio dos impostos implicará que o sistema fiscal (no seu conjunto e em cada uma das soluções impositivas que o integram) não poderá ser desenhado de modo a impossibilitar ou tornar excessivamente oneroso o acesso, a conservação e a transmissão (em vida ou por morte) da propriedade privada[839]. Não significa isto, em todo o caso, que resulte excluída a possibilidade de tributação do património na substancia (o qual constitui uma manifestação de capacidade autónoma e específica, diferenciada do rendimento e do consumo[840]) ou a possibilidade de certos contribuintes, para fazerem frente ao pagamento de um imposto, se verem ocasionalmente obrigados a alienar os bens que integram o seu património, uma vez que não estará em causa a proteção de cada direito subjetivo individualmente considerado, mas da propriedade privada como instituição – isto é, a possibilidade abstrata de aceder e conservar a propriedade[841].

Não se revelará problemática a asseveração de que ao contribuinte deverá ser garantida como intocada uma parcela essencial dos seus rendimentos e das suas posições jurídicas patrimoniais, uma vez que num Estado fiscal, no qual seja assegurado o direito de propriedade, sem prejuízo da função social que a este possa ser reconhecida[842], não deverá resultar prejudicada a possibilidade de benefício

---

[837] Cfr. MIRANDA, Jorge, MEDEIROS, Rui, Constituição Portuguesa Anotada, Tomo I, Jorge Miranda e Rui Medeiros, 2.ª edição, Coimbra, 2010, 1244.

[838] Cfr. CANOTILHO, José Joaquim Gomes, MOREIRA, Vital, Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I, cit., página 802.

[839] No contexto da tributação das "transmissões gratuitas", a imposição fiscal não deverá colocar em crise a efetiva possibilidade de os contribuintes disporem do seu património através da realização de doações ou através da transmissão sucessória (neste caso, determinando expressamente os termos da distribuição do património ou conformando-se com os regimes supletivamente previstos na lei). No sistema fiscal português, esta via impositiva tem uma expressão muito reduzida, encontrando-se alocada ao IS – desde a reforma da tributação do património de 2003 –, operando uma tributação assente na aplicação de uma taxa proporcional de 10%, da qual resultam subtraídas as transmissões operadas dentro do núcleo familiar mais próximo do transmitente (portanto, a sua grande maioria), independentemente do valor dos bens transmitidos. Uma solução que não deixa de se revelar problemática, conforme se dá nota no Ponto 3.7. da Parte III

[840] Conforme se deu conta no Ponto 2.1.4.. A propósito da questão, refere SÉRGIO VASQUES que "à luz do princípio da capacidade contributiva os encargos tributário devem ser repartidos na medida da força económica dos contribuintes e parece certo que o património, constituindo um ativo económico, pode concorrer – logo, deve concorrer – para o pagamento do imposto", inexistindo "razão, à luz do princípio, para limitar a tributação do património ao que possa ser suportado pelo rendimento, pois a substância do património revela uma capacidade contributiva que com ele não se confunde, merecedora por isso de imposto autónomo", de tal forma que "quando se tributa a substancia do património não se está a tributar o rendimento pela segunda vez, está-se a tributar algo diferente". Cfr. VASQUES, Sérgio, Capacidade contributiva, rendimento e património, cit., 39. Com interesse, a propósito do património enquanto índice a considerar na distribuição dos encargos fiscais, cfr. *MURPHY, Liam, NAGEL, Thomas, The Myth of Ownership,* cit., 112-121.

[841] Cfr. TELLA, Ramón Falcón y, *Derecho Financiero y Tributario...*, cit., 84.

[842] Sobre o tema, cfr. AMORIM, João Pacheco de, Direito Administrativo da Economia, Vol. I, Almedina, Coimbra, 2014, 519 e seguintes.

da propriedade pelo seu titular. A imposição fiscal não deverá conduzir a que os contribuintes sejam desprovidos do núcleo essencial do sucesso patrimonial obtido pela atividade económica que desenvolvem, o qual tem expressão na utilização privada dos rendimentos e da capacidade de disposição sobre as posições jurídicas com valor patrimonial adquiridas. Sem prejuízo do seu caráter geral e transversal ao sistema jurídico, o princípio da proibição do confisco assume um especial interesse enquanto fornece um substrato limitador da adoção de soluções fiscais orientadas por finalidades redistributivas ou regulatórias, impedindo que os níveis de progressividade introduzidos coloquem em crise o núcleo essencial do direito de propriedade ou que este resultado seja produzido através de soluções fiscais de caráter regulatório que, através de um reforço impositivo, procurem desincentivar comportamentos considerados indesejáveis do ponto de vista dos valores jurídicos constitucionais a proteger ou promover[843].

Este será, naturalmente, um limite de contornos imprecisos, não sendo possível estabelecer uma percentagem abstrata, apriorística, precisa e quantificada, a partir da qual a imposição fiscal se considerará (automaticamente) confiscatória[844], correspondendo a sua identificação a um juízo de ponderação a efetuar em cada momento e contexto económico e social[845], tendo por base, não apenas cada um dos impostos incidentes sobre um mesmo objeto impositivo, de modo individual, mas todos eles, no seu conjunto, numa perspetiva de sistema, atendendo-se, então, ao modo como atingem a esfera jurídica dos contribuintes e à situação em que estes são colocados em virtude da sua adstrição ao pagamento dos impostos[846].

***

A configuração dos impostos como deveres fundamentais – como tivemos já oportunidade de referir – afastará a sua compreensão como restrições operadas ao direito de propriedade privada dos contribuintes. Tal asseveração não prejudicará, em todo o caso, a convocação do regime

[843] Assinalando a importância do princípio face à utilização do sistema fiscal como instrumento de transformação económica e social, cfr. BEREIJO, Alvaro Rodríguez, *El Sistema Tributario en la Constitucion...,* cit., 53.

[844] Numa tentativa de o concretizar, a jurisprudência constitucional alemã procurou fixar o limite confiscatório numa percentagem de 50%, tendo, no essencial, fundamentando tal decisão na consideração de que a propriedade privada deveria servir por igual o interesse do proprietário e o interesse geral. A propósito do tema, entre outros, cfr. KIRCHHOF, Paul, Tributação no Estado Constitucional, cit., 74-75; TIPKE, Klaus, LANG, Joachim, Direito Tributário..., cit., 274-277.

[845] Como se compreenderá, em períodos de crise económica poderá resultar justificada uma maior elasticidade na compreensão de tal limite. Cfr. TELLA, Ramón Falcón y, *Derecho Financiero y Tributario...*, cit., 85.

[846] A análise dos efeitos confiscatórios das soluções fiscais acaba por não se limitar a uma constatação da intensidade da ablação patrimonial produzida, antes se reconduzindo (essencialmente) a uma análise da situação em que os contribuintes são colocados por ação da imposição fiscal. Neste sentido, cfr. ABREU, Luís Vasconcelos, Algumas notas sobre o problema da confiscatoriedade tributária em sede de imposto sobre o rendimento pessoal, in Fisco, n.º 31, Ano III, maio, 1991, 26-31.

constitucionalmente previsto para as restrições legais de direitos, liberdades e garantias – previsto nos artigos –, considerando a qualificação do direito de propriedade como um direito de "natureza análoga", quando não esteja em causa o recorte normativo da obrigação fiscal principal em atenção à finalidade de arrecadação de receita com vista à satisfação das necessidades financeiras públicas[847]. Fora deste específico contexto, aquele regime será perfeitamente válido, exigindo-se um controlo das normas legais fiscais que operem restrições ao direito de propriedade privada dos obrigados fiscais, o que implicará a sua sujeição aos diversos testes implicados no princípio da proporcionalidade. O direito de propriedade privada será, assim, um dado normativo a tomar em consideração aquando da aprovação de normas como as que prossigam finalidades redistributivas ou regulatórias, mas também de normas como as que operam a adstrição de sujeitos privados a colaborar no exercício de tarefas de administração dos impostos, importando ter presente que a esfera patrimonial destes será afetada na exata proporção dos meios económicos privados que sejam obrigados a afetar no cumprimento de tal obrigação de colaboração[848].

2.1.8. Princípio da proteção da iniciativa económica

O artigo 61.º da Constituição sintetiza o reconhecimento e garantia da liberdade económica dos agentes privados perante o Estado, reconhecendo o seu desenvolvimento sob a forma de iniciativa privada, cooperativa e autogestionária, assumindo-se nesse contexto essencialmente com uma lógica "negativa" ou de "defesa" – da qual resultará, aliás, a sua recondução ao regime dos direitos de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias –, que se materializa essencialmente em dois postulados: uma dimensão pessoal, respeitante a quem pode ou quer ser empresário, que se traduz na liberdade de criação de empresa, de investimento e de estabelecimento; e uma dimensão pessoal, respeitante à própria empresa, que se traduz na liberdade de organização, de gestão e de atividade de empresa[849]. Será, assim, possível identificar um princípio constitucional de liberdade quanto ao exercício de atividades económicas, que abrange quer o acesso à iniciativa, o exercício orgânico e a liberdade de estabelecimento, quer a direção ou gestão e liberdade de empresa propriamente dita.

---

[847] Note-se que apesar de surgir configurado como um direito económico, social e cultural, o direito de propriedade privada beneficiará do regime relativo às restrições de direitos, liberdades e garantias, nos termos do artigo 17.º da Constituição, porquanto reveste natureza análoga àqueles, dada a sua natureza negativa ou de defesa. Cfr. CANOTILHO, José Joaquim Gomes, MOREIRA, Vital, Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I, cit., 800; MIRANDA, Jorge, MEDEIROS, Rui, Constituição Portuguesa Anotada, Tomo I, cit. 145; MIRANDA, Jorge, Propriedade e Constituição, in Estudos Vários sobre Direitos Fundamentais, Principia, Estoril, 2006, 131.

[848] Neste sentido, cfr. SILVA, Hugo Flores da, A Privatização do Sistema de Gestão Fiscal, cit., 351 e seguintes.

[849] Cfr. CANOTILHO, José Joaquim. Gomes, MOREIRA, Vital, Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I, cit., 788-790; MIRANDA, Jorge, Iniciativa Económica, in Estudos Vários sobre Direitos Fundamentais, Principia, Estoril, 2006, 177-180.

Numa outra dimensão, porém, a iniciativa económica privada será tutelada numa dimensão objetiva, enquanto garantia institucional do *sector* privado no quadro de uma economia mista, no qual haverá de coexistir com os sectores de iniciativa cooperativa e pública, na concretização de uma ordem económica baseada no mercado e na concorrência, sem prejuízo do planeamento público (al. c) do artigo 80.º e artigo 82.º da Constituição)[850]. Ora, a garantia institucional do *sector* privado implicará, desde logo, que o mesmo assuma um peso e dimensão suficientemente relevantes para que (considerando o peso do *sector* público) se possa falar numa "economia mista", mais exigindo que a liberdade de iniciativa económica privada exista por defeito em todas as áreas abertas à exploração económica, significando isto que as limitações que lhe sejam colocadas carecerão de justificação[851]. Do regular funcionamento a economia de mercado dependerá – como tivemos oportunidade de assinalar – a própria capacidade do Estado (fiscal) financiar a sua própria atividade.

Neste contexto, importa ainda atentar, enquanto corolário da proteção constitucional garantida à iniciativa económica privada, a exigência de uma economia de base eminentemente privada e baseada numa lógica concorrencial, na qual seja assegurada a liberdade de acesso ao mercado e a garantia de uma atuação (tendencialmente) livre no seu contexto – portanto, a afirmação de um princípio de concorrência. Com efeito, sem prejuízo da sua penetração no sistema jurídico nacional, por via da preponderância que assume no Direito da UE, em virtude de vicissitudes históricas, o princípio da livre concorrência não foi acolhido na Constituição com a ênfase e o caráter expresso e taxativo que conhece noutros textos constitucionais, sendo, todavia, possível encontrá-lo a partir diversas disposições normativas constitucionais que o reconhecem, expressa ou implicitamente, e observar a sua integração no núcleo de dimensões axiológico-jurídicas fundamentais da ordem económica constitucional[852]. A proteção institucional assegurada à iniciativa económica privada reclamará a vigência daquele e determina, inclusivamente, que constitua incumbência prioritária estadual assegurar o funcionamento eficiente dos mercados, de modo a garantir a equilibrada concorrência entre as empresas[853].

Os diversos dados normativos enunciados refletem-se de modo significativo sobre o sistema fiscal, não podendo o legislador deixar de lhes atender aquando da sua disciplina. A proteção conferida

---

[850] Ergue-se, neste contexto, como um "fundamento da ordem liberal da economia consagrada na Constituição". Cfr. AMORIM, João Pacheco de, Direito Administrativo da Economia, Volume I, Almedina, 2014, 389.

[851] Neste sentido, CANOTILHO, José Joaquim. Gomes, MOREIRA, Vital, Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I, cit., 986.

[852] Cfr. AMORIM, João Pacheco de, Direito Administrativo da Economia, Volume I, Almedina, 2014, 347.

[853] Veja-se que constitui incumbência prioritária do Estado, assegurar o funcionamento eficiente dos mercados constitui incumbência prioritária do Estado (cfr. al. f) do artigo 81.º da Constituição), de modo a garantir a equilibrada concorrência entre as empresas, a contrariar as formas de organização monopolistas e a reprimir os abusos de posição dominante e outras práticas lesivas do interesse geral.

à iniciativa económica privada, enquanto garantia institucional do *sector* privado no quadro de uma economia mista de base essencialmente privada e assente numa lógica concorrencial, encontra-se intimamente associada (no essencial, em termos consequenciais) com a afirmação da natureza "fiscal" do Estado. A produção de riqueza encontra-se tendencialmente confiada à iniciativa económica privada; sobre a riqueza assim produzida, atuará (essencialmente) o sistema fiscal, recolhendo junto dela os recursos financeiros necessários ao financiamento da despesa pública gerada com o exercício dos poderes públicos. Esta configuração tem um impacto imediato na própria estruturação do sistema fiscal, uma vez que influi diretamente sobre a dimensão que este terá de assumir para que se revele capaz de assegurar uma adequada resposta às necessidades arrecadatórias com que é confrontado.

Num enfoque mais particularizado, observa-se que a modelação comportamental através de instrumentos fiscais revelar-se-á suscetível de perturbar a integral realização das dimensões axiológico-jurídicas protegidas pelo princípio da proteção da iniciativa económica, o mesmo problema se observando no contexto da imposição de obrigações fiscais acessórias, que oneram os sujeitos privados com a execução de tarefas de colaboração com a administração tributária na gestão dos impostos. Veja-se, desde logo, que a criação de regimes especiais, que se afastam dos regimes fiscais gerais através de um desagravamento ou agravamento das cargas impositivas sobre certos comportamentos que se pretende incentivar ou desincentivar, será suscetível de criar distorções de concorrência, colocando certos contribuintes (agentes económicos) numa posição mais favorável ou menos favorável em relação aos demais – sendo este um problema que se coloca com especial acuidade à luz do Direito da UE, conforme observamos em momento anterior da presente investigação, mas que não deixará de se observar também num plano exclusivamente interno. Para além disso, no caso dos agravamentos fiscais, poderão os mesmos (no limite) colocar em crise a real possibilidade de iniciar ou manter uma atividade económica, quando os custos fiscais que se lhe associem a tornem insustentável. Problema semelhante se poderá colocar em virtude da proliferação de obrigações fiscais acessórias que compreendem a adstrição dos sujeitos privados a colaborar com a administração tributária no desenvolvimento das tarefas de gestão fiscal, quando se verifique que os custos de cumprimento das mesmas sejam de tal ordem que inviabilizem o exercício de certa atividade económica. Em qualquer destes casos, deverão as soluções normativas que operam limitações à iniciativa privada, encontrar uma justificação adequada na promoção ou proteção de certos valores constitucionalmente tutelados, mais se impondo a respetiva sujeição ao teste da proibição do excesso.

2.1.9. Princípio da proteção do trabalho

O trabalho – amplamente considerado – é objeto de uma intensa tutela constitucional. É, desde logo, protegido na dimensão de "liberdade de escolha de profissão", compreendendo a escolha livre e sem impedimentos ou discriminação de qualquer profissão e a liberdade de exercício da profissão escolhida, bem como o direito de não ser privado, senão nos casos e nos termos da lei e com todas as garantias, do exercício da profissão[854]. É também tutelado na sua dimensão de "direito ao trabalho", implicando o reconhecimento do direito de obter emprego ou de exercer uma atividade profissional, reclamando, assim, uma atuação do Estado no sentido de assegurar (por via legislativa e administrativa) que tal pretensão obtém satisfação efetiva, nomeadamente, ao nível da execução de políticas de pleno emprego e da formação cultural e técnica e a valorização profissional dos trabalhadores[855]. Finalmente, cuida a Constituição de acautelar os "direitos dos trabalhadores", estabelecendo um conjunto de condições de trabalho que deverão ser-lhes asseguradas e estabelecendo um mandato dirigido ao Estado no sentido de as acautelar[856].

Estas dimensões normativo-constitucionais, das quais poderá extrair-se um princípio constitucional de proteção do trabalho, serão projetadas sobre o sistema fiscal, condicionando, positiva ou negativamente o seu desenvolvimento. A "liberdade de escolha de profissão" atuará como um parâmetro constitucional de controlo das normas legais (e, sendo o caso, regulamentares) através das quais é desenvolvido o sistema fiscal e os concretos regimes ou soluções que o mesmo incorpora, determinando – *prima facie* – o afastamento daquelas (normas) que envolvam uma compressão daquela liberdade, a qual apenas poderá ter lugar quando reclamada por outras dimensões normativas constitucionalmente tuteladas que o reclamem e desde que as medidas adotadas se revelem adequadas, necessárias e proporcionais aos propósitos que as orientam finalisticamente[857]. Por sua vez,

---

[854] Cfr. artigo 47.º da Constituição. A propósito do regime de proteção da liberdade de escolha de profissão, cfr. CANOTILHO, José Joaquim Gomes, MOREIRA, Vital, Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I, cit., 653 e seguintes; MIRANDA, Jorge, MEDEIROS, Rui, Constituição Portuguesa Anotada, Tomo I, cit., 474-475; e MIRANDA, Jorge, Liberdade de Trabalho e Profissão, in Escritos Vários sobre Direitos Fundamentais, Princípia, Estoril, 2006, 207 e seguintes; AMORIM, João Pacheco de, A liberdade de profissão, in Estudos em Comemoração dos Cinco Anos (1995-2000) da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Coimbra Editora, 2001, 595-782.

[855] Cfr. artigo 58.º da Constituição. A propósito do regime, cfr. CANOTILHO, José Joaquim Gomes, MOREIRA, Vital, Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I, cit., 762-766.

[856] Cfr. artigo 59.º da Constituição. A propósito do regime, cfr. CANOTILHO, José Joaquim Gomes, MOREIRA, Vital, Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I, cit., 770-777.

[857] Pense-se aqui, por exemplo, na (abstrata) possibilidade utilização de instrumentos fiscais com o propósito de desincentivar o exercício de (ou o acesso a) certas profissões, impondo sobre elas encargos fiscais acrescidos; ou na possibilidade de o exercício de (ou o acesso a) certas profissões resultar fortemente condicionado – ou até inviabilizado – pelo facto de ser excessivamente onerado com obrigações fiscais acessórias de colaboração. A propósito desta segunda hipótese, cfr. SILVA, Hugo Flores da, A Privatização do Sistema de Gestão Fiscal, cit., 531 e seguintes. Sobre o mesmo problema, mas tendo em vista as limitações colocadas pela derrogação do sigilo bancário, cfr. GOMES, Noel, Segredo Bancário e Direito Fiscal, Almedina, Coimbra, 2006, 148.

a tutela constitucional do "direito ao trabalho" reclama – nomeadamente – uma intervenção estadual nos domínios da promoção de políticas de pleno emprego e da formação cultural e técnica e valorização profissional dos trabalhadores, sendo o sistema fiscal um dos instrumentos públicos que poderão ser colocados ao serviço da prossecução destes específicos objetivos[858]. A criação de regimes que desagravam os encargos fiscais incidentes sobre empresas que contratem de trabalhadores ou que mantêm os seus postos de trabalho, a possibilidade de dedução pelas empresas, no contexto da tributação do seu rendimento, das despesas suportadas com a formação e valorização profissional dos trabalhadores, bem como a previsão da dedução de tais despesas pelos trabalhadores, quando as suportem, na tributação do seu rendimento, são exemplos (abstratos) de soluções fiscais de caráter regulatório que se colocam ao serviço da realização do direito (constitucional) ao trabalho. Para além destes aspetos, certas decisões (normativas) tomadas no contexto da promoção e proteção do valor trabalho, acabam por condicionar a atuação do legislador fiscal. Pense-se, a título de exemplo, no caso das prestações atribuídas no contexto de assistência material a situações de desemprego involuntário (subsídio de desemprego) e no caso do valor do salário mínimo que cabe ao Estado estabelecer e atualizar, e na necessidade de o legislador fiscal os tomar em consideração, não fazendo perigar os objetivos que subjazem à sua consagração, através de soluções fiscais cujo recorte não tome em consideração as suas especificidades[859].

2.1.10. Princípio da proteção do ambiente

Partindo de dados normativos presentes no texto da Constituição, será possível falar de um princípio constitucional de proteção do ambiente, o qual, quando projetado sobre o domínio dos impostos, exigirá (em termos negativos) uma compatibilização das soluções normativas fiscais com a necessidade de proteger o ambiente e da qualidade de vida, como reclamará (em sentido positivo) a utilização do sistema fiscal como um instrumento colocado ao serviço da proteção e promoção da axiologia-jurídica que o mesmo tem por subjacente[860]. Com efeito, caberá ao Estado "defender a

[858] Veja-se, a este propósito, que incumbe prioritariamente ao Estado assegurar a "plena utilização das forças produtivas" (cfr. al. c) do artigo 81.º da Constituição), na qual terá enquadramento a promoção do pleno emprego.

[859] Cfr. al. e) do n.º 1 e al. a) do n.º 2 do artigo 59.º da Constituição.

[860] Trata-se aqui, no essencial, de assumir a permeabilidade do sistema fiscal às preocupações associadas à proteção ou tutela do meio ambiente, à semelhança do que sucede com outros segmentos normativos (como os que se reportam às normas administrativas, penais, contraordenacionais) que são convocados a servir o propósito da promoção e proteção do meio ambiente, observando-se, assim, a transversalidade que tal preocupação assume ao longo do sistema jurídico. A propósito da questão, cfr. NABAIS, José Casalta, Tributos com fins ambientais, in Por um Estado Fiscal Suportável, Estudos de Direito Fiscal, Volume III, Almedina, Coimbra, 2010; ROCHA, Joaquim Freitas da, aplicação das normas tributárias no domínio do Direito do ambiente (enfoque constitucional), in Cadernos de justiça administrativa, n.º 70, Julho-Agosto, 2008, 4.

natureza e o ambiente, preservar os recursos naturais"[861], o que dele exigirá – "no quadro de um desenvolvimento sustentável" – um conjunto (alargado) de intervenções que no essencial poderão ser sintetizadas a partir das ideias de "prevenção e controlo da poluição" e do "aproveitamento racional dos recursos naturais" (acautelando "a sua capacidade de renovação e a estabilidade ecológica, com respeito pelo princípio da solidariedade entre gerações"), o que envolverá um processo de otimização do sistema fiscal, para que este seja capaz de assegurar um adequado equilíbrio entre o desenvolvimento e a proteção do ambiente e da qualidade de vida[862]. Trata-se aqui, no essencial, de perspetivar a "sustentabilidade ambiental" como um bem a proteger e promover pelo sistema fiscal – tal como referimos no Ponto 2.2.2. do Capítulo I da Parte II –, o que envolve não apenas a proteção de um certo mínimo de condições ambientais compatíveis com a própria sobrevivência humana, mas também a utilização do sistema fiscal como instrumento regulatório dirigido a incentivar a adoção de comportamentos ambientalmente valiosos e a desincentivar os que se revelem desvaliosos nessa perspetiva.

Para além do óbvio contributo do sistema fiscal para a "causa" ambiental, através do financiamento da despesa pública gerada com o desenvolvimento de atuações públicas que lhe são dirigidas, neste domínio, o sistema fiscal atua essencialmente como um instrumento de regulação de comportamentos, que atuará em complemento a outras iniciativas públicas desenvolvidas o mesmo propósito. De facto, com o objetivo de promover comportamentos ambientalmente valiosos poderá o Estado socorrer-se de uma política ativa de subsidiação através de instrumentos financeiros especificamente recortados com esse objetivo, através dos quais são atribuídas prestações financeiras sob condição do cumprimento de contrapartidas de "interesse" ambiental; por sua vez, com o propósito de desincentivar comportamentos ambientalmente prejudiciais, poderão os poderes públicos intervir através do direito sancionatório, tipificando comportamentos aos quais associam consequências contraordenacionais ou penais. Em alternativa ou de forma complementar em relação a tais atuações, será possível configurar soluções fiscais de caráter regulatório que envolvam: o desagravamento dos encargos associados a condutas que importa proteger numa perspetiva ambiental, porquanto lhes são

[861] Cfr. al. e) do artigo 9.º da Constituição.

[862] Cfr. n.º 2 do artigo 66.º da Constituição. O ambiente assume dimensão subjetiva – que é essencialmente recortada a partir do no n.º 1 do artigo 66.º da Constituição –, que prevê que "todos têm direito a um ambiente de vida humano, sadio e ecologicamente equilibrado e o dever de o defender", assumindo uma estrutura complexa que consiste na sua qualificação como um "direito-dever". Sobre o direito ao ambiente, cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, O direito ao ambiente como direito subjetivo, in Estudos sobre Direitos Fundamentais, Coimbra Editora, Coimbra, 2004, 177 e seguintes. Apresentando o "direito ao ambiente" como "uma (ambígua) noção-síntese", cfr. GOMES, Carla Amado, The (green) heart of the matter: a vertente procedimental da tutela do ambiente e a revisão da Lei de Bases do Ambiente, *in* Actas do Colóquio: A Revisão da Lei de Bases do Ambiente, Instituto de Ciências Jurídico-Políticas da FDUL (org. Carla Amado Gomes e Tiago Antunes), Lisboa, 2011, 131.

associadas externalidades ambientais positivas; o agravamento dos encargos associados a condutas que importa repelir numa perspetiva ambiental, porquanto lhes são associadas externalidades ambientais negativas[863]. Será, precisamente, o revestimento normativo que a Constituição confere à sustentabilidade ambiental que exigirá (não se limitando a permitir) o desenvolvimento de soluções legais no domínio fiscal que resultem orientadas pelo propósito de regular comportamentos em função do respetivo impacto (positivo ou negativo) ambiental[864].

Partindo deste enquadramento constitucional, o legislador desenvolve um arsenal de instrumentos fiscais que coloca ao serviço da "missão" ambiental, como forma de pôr a conduta dos contribuintes de acordo com os interesses ambientais. Aproveitando as potencialidades dos impostos existentes, o legislador promove a sua "ambientalização", introduzindo nos mesmos certas "notas" ou particularidades que são motivadas pelo propósito de regular a conduta dos contribuintes, socorrendo-se da introdução na sua disciplina de regimes que: desoneram especialmente os contribuintes que adotem condutas que sejam reputadas como vantajosas do ponto de vista ambiental, como será o caso de isenções, taxas reduzidas, deduções à matéria tributável ou à coleta; ou que oneram especialmente os contribuintes que adotem condutas que sejam reputadas como desvantajosas do ponto de vista ambiental, como será o caso de agravamentos de taxas ou de limites a certo tipo de deduções. Numa abordagem substancialmente distinta – que, no essencial, contende com a criação dos chamados "impostos ambientais" (verdadeiros ou em sentido próprio) –, poderá o legislador avançar para a criação de figuras impositivas novas ou para a reformulação das existentes, imprimindo-lhes uma feição estruturalmente ambiental[865]. Isto pressuporá a subalternização da finalidade arrecadatória à

---

[863] A propósito dos diferentes meios convocados para intervir no contexto da tutela do ambiente, será possível distinguir: meios diretos de conformação de comportamentos; meios de direção de comportamentos através do planeamento; e meios indiretos de conformação de comportamentos. Assim, por todos, cfr. NABAIS, José Casalta, Tributos com fins ambientais, cit., 177-179. A convocação dos instrumentos fiscais enquadra-se na terceira categoria enunciada-.

[864] O qual é, aliás, densificado em termos legais reforçado pelas Bases da Política de Ambiente (aprovadas pela Lei n.º 19/2014, de 14 de abril), nas quais se prevê que "a política de ambiente deve recorrer a instrumentos económicos e financeiros, concebidos de forma equilibrada e sustentável, com vista à promoção de soluções que estimulem o cumprimento dos objetivos ambientais, a utilização racional dos recursos naturais e a internalização das externalidades ambientais", o que implicará, nomeadamente, a disciplina da "fiscalidade ambiental" de modo a "desonerar as boas práticas ambientais e, em compensação, incidir sobre as atividades mais poluentes, numa ótica de fiscalidade globalmente neutra e equitativa, podendo contribuir para direcionar comportamentos" (cfr. n.º 1 e al. e) n.º 2 do artigo 17.º).

[865] A propósito dos conceitos e distinção, NABAIS, José Casalta, Tributos com fins ambientais, cit., 191 e seguintes; MOLINA, Pedro Herrera, *Derecho tributario ambiental (La introducción del intereés ambiental en lo ordenamiento tributario)*, Marcial Pons, Madrid, 2000, 45-46; FULLERTON, Don, LEICESTER, Andrew, SMITH, Stephen, *Environmental Taxes, Dimensions of Tax Design*, The Mirrlees Review, Institute For Fiscal Studies, Oxford University, Press, 2010, 439-444; EUROSTAT, *Environmental taxes, A statistical guide, Manuals and Guidelines*, European Union, 2013 Luxembourg, 9-14, disponível em https://ec.europa.eu/eurostat/documents/3859598/5936129/KS-GQ-13-005-EN.PDF; EUROPEAN ENVIRONMENT AGENCY, El Tributo Ambiental: Aplicación y Efectividad sobre el Medio Ambiente, 2008, 6-9, disponível em https://www.eea.europa.eu/es/publications/92-9167-000-6-sum/page001.html.

prossecução de finalidades regulatórias de feição ambiental, o que tem por consequência o seu redireccionamento para um funcionamento segundo o princípio de equivalência expressado através de numa lógica de "poluidor-pagador", caso em que a definição da obrigação principal de imposto passa a contar, na sua determinação, com a consideração de elementos e componentes que não correspondem a efetivas manifestações de riqueza do contribuinte, mas a expressão de um maior ou menor desgaste ou dano que a sua conduta provoca ao bem jurídico ambiente[866].

2.2. Dimensão jurídico-teleológica do sistema fiscal

A existência do sistema fiscal – portanto, a sua (relativa) autonomização no contexto do sistema jurídico – não se justifica por si mesma, apenas se legitimando enquanto instrumento destinado a prosseguir certas finalidades, as quais serão necessariamente funcionalizadas à realização da axiologia enformadora do sistema jurídico. Não poderia ser de outra forma, considerando a unidade que carateriza o sistema jurídico e o facto de o sistema fiscal corresponder a um desdobramento deste.

As finalidades do sistema fiscal apenas se deixam compreender num amplo contexto constitucional, a partir de uma visão valorativa e numa perspetiva de desenvolvimento humano cuja realização depende de um conjunto de atuações públicas promovidas em diversas frentes. A integral realização humana não se circunscreve ao domínio individual, antes se projetando numa dimensão transpessoal de acordo com a qual o ser humano emerge como um ser comunitariamente integrado. Para que possa subsistir e desenvolver-se em termos compatíveis com a sua especial dignidade (que, aliás, o distingue dos demais seres), deve ser-lhe garantido o acesso a um complexo de bens aptos satisfazer as suas necessidades de natureza individual e coletiva[867]. De entre o alargado complexo de bens necessários ao integral suprimento das necessidades humanas será possível apartar uns cuja obtenção decorre do desenvolvimento de ações individuais no sentido da sua produção ou aquisição mediante troca com terceiros, de outros que apenas poderão ser produzidos e disponibilizados no contexto de uma ação coletiva concertada. É neste contexto de satisfação de necessidades humanas que resulta justificada a integração dos indivíduos em sociedades politicamente organizadas e

[866] Exemplos do que referimos poderão ser encontrados no ISV e no IUC. Ambos são orientados por um princípio de equivalência, procurando (para além da componente de desgaste viário) onerar os contribuintes na medida dos custos ambientais provocados (artigo 1.º do CISV e artigo 1.º do CIUC), contando na determinação das respetivas bases tributárias com a consideração de elementos como "nível de emissões de partículas", "nível de emissão de dióxido de carbono", "cilindrada" (artigo 4.º do CISV e artigo 4.º do CIUC) e a aplicação de taxas que variam na proporção da quantificação daqueles elementos (artigos 7.º e seguintes do CISV e artigos 7.º e seguintes do CIUC).

[867] A propósito da distinção entre o tipo de necessidades enunciadas, cfr. RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, Lições de Finanças Públicas, cit., 20-21.

institucionalizadas sob a forma de Estado[868], cabendo a este a produção de bens que se dirigem à satisfação de necessidades coletivas e que podem ser amplamente designados por "bens públicos" e "semipúblicos"[869]. O fundamento último da atuação pública será, portanto, encontrado na imperativa realização do valor dignidade da pessoa humana, o qual é erigido à categoria de bem jurídico fundamental (para o qual converge todo o sistema jurídico)[870].

Partindo do núcleo axiológico-jurídico constitucionalmente consagrado será possível identificar um conjunto de carências sentidas por todos ou por um número significativo dos membros da comunidade, por nela se encontrarem inseridos, as quais serão qualificadas como "necessidades coletivas", como será o caso da defesa, segurança, saúde, educação, cultura, habitação, proteção do ambiente ou a assistência no desemprego e na doença, cuja satisfação constituirá incumbência estadual, exigindo-se, para o efeito, a produção de "bens públicos" e "semipúblicos", tais como (tendo por referência as necessidades respetivamente indicadas) o exército, a polícia, os hospitais, as escolas, as bibliotecas, as habitações, as redes de saneamento e despoluição ou os subsídios de desemprego e de doença). O objetivo da cobrança de um imposto será sempre, e necessariamente, a prossecução do interesse público normativamente reconhecido (constitucional e legalmente), tendo por referência a disponibilização de bens públicos ou semipúblicos tendo em vista à satisfação das necessidades coletivas.

2.2.1. A tripla realização teleológica do sistema fiscal

O sistema fiscal encontra, assim, a sua matriz axiológico-jurídica recortada ao mais elevado nível pela Constituição (material) e a sua composição finalística encontra-se especificamente condicionada pelas caraterísticas do instrumento jurídico que, no seu contexto, é normativamente configurado: o imposto. Por aqui resultam duas exigências: que os objetivos que o legislador se propõe atingir pela via fiscal sejam constitucionalmente legítimos, encontrando respaldo normativo; e que o imposto constitua um instrumento apto a prossegui-los[871]. Embora a forma mais intuitiva pela qual os

[868] "O estado existe como entidade política real e jurídica, porque existem pessoas que, possuindo a qualidade e o sentido de socialidade que as carateriza e aproxima como tais, se constituem em coletividade politicamente organizada, com certa estrutura, fins e sentimentos de solidariedade, criando entre si uma índole própria e meios de comando e ordenamento interno e projeção externa, de disciplina jurídica estabelecida para respeito, realização e garantia dos interesses e necessidades de todos e de cada um". Cfr. FAVEIRO, Victor António Duarte, O Estatuto do Contribuinte..., cit., 186.

[869] Os quais, não raras vezes constituem pressuposto da satisfação das necessidades individuais, porquanto deles depende o estabelecimento das condições necessárias para que os indivíduos possam, por si mesmos, produzir ou adquirir os bens de cuja utilização depende a satisfação das respetivas necessidades individuais.

[870] A propósito, ver o Ponto 3.2.2.2. da Parte I.

[871] O que se refere deverá, em todo o caso, ser objeto de duas precisões. Por um lado, referimo-nos às finalidades do sistema fiscal numa perspetiva jurídica, considerando os dados normativos em presença que as determinam. Assim, por exemplo, os impostos (concretamente, a sua modelação)

impostos asseguram a satisfação das necessidades públicas seja a arrecadação de receita, tal não obstará a que possam prosseguir finalidades públicas por outras vias, sendo possível apontar a redistribuição e a regulação como bens públicos e reputadas como tarefas que podem ser parcialmente realizadas mediante a intervenção do sistema fiscal. Sendo assim, será possível enquadrar as finalidades do sistema fiscal em três categorias: (i) arrecadatórias; (ii) redistributivas; e (iii) regulatórias.

Constituindo um instrumento eminentemente financeiro, ao imposto associa-se, em termos genéticos, o propósito de arrecadação de receitas com vista à satisfação das necessidades financeiras públicas. Esta será, aliás, uma dimensão sua que nunca poderá ser negada ou esvaziada, sob pena de o mesmo resultar amputado da sua essência[872]. Não se revelará, por isso, problemático assumir a obtenção de meios de financiamento para a realização de despesa pública inerente à satisfação de necessidades coletivas como o fim primário ou principal do sistema fiscal. A criação de normas fiscais é, neste contexto, instrumentalizada pelo propósito de assegurar ou promover um conjunto de bens e valores jurídicos constitucionalmente consagrados, através da criação de mecanismos que permitam arrecadar a receita necessária ao financiamento da atividade pública desenvolvida, da utilização dos impostos com o propósito de assegurar uma distribuição dos rendimentos e da riqueza diferente daquela que resulta do mero efeito do mercado ou através da transformação dos impostos em instrumentos de regulação social, económica, cultural e ambiental. Nesta perspetiva o sistema fiscal assume uma natureza eminentemente instrumental à realização das tarefas que são desenvolvidas através da receita arrecadada, constituindo o seu suporte financeiro, aspeto que evidencia de forma particularmente clara a íntima relação que se mantém entre a atividade de arrecadação de receita pública e a de realização de despesa pública[873].

---

poderão ser instrumentalizados a propósitos eleitoralistas, recorrendo-se a reduções da imposição fiscal em momentos próximos aos momentos eleitorais como forma de influir sobre as decisões de voto. Este será, em todo o caso, um desenvolvimento patológico do sistema fiscal, pelo a normação produzida com este propósito não encontrará fundamento jurídico-material no universo de normas enformadoras do sistema. Por outro lado, o que se refere não impede a presença de normas no sistema fiscal com uma orientação teleológica distinta, o que sucederá em virtude do ingresso de normas provenientes de núcleos de produção normativa externos, como será o caso das normas europeias, cuja emanação tem, essencialmente, em vista uma lógica de proteção do mercado interno contra investidas normativas estaduais que possam prejudicar o seu funcionamento, conforme se analisa nos Pontos 2.1. e 2.2. do Subcapítulo II do Capítulo II da Parte II.

[872] Cfr. ALABERN, Juan Enrique Varona, *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2009, 18. Numa lógica individual – considerando individualmente os impostos e não o seu conjunto – verifica-se que a doutrina tende a considerar que a instrumentalização dos impostos a finalidades sem natureza arrecadatória será suscetível de descaraterizar o imposto quando se revista de intensidade tal que o propósito arrecadatório seja absolutamente negligenciado – como sucederá no caso dos chamados "impostos estrangulatórios", os quais assumem o propósito de pôr termo a certos comportamentos (por exemplo, de consumo), de conde decorre que a angariação de receita (idealmente inexistente) representa um efeito meramente lateral. Cfr. VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, cit., 214.

[873] Com efeito, o Estado não arrecada receita fiscal com um propósito de entesouramento (cfr. RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, Lições de Finanças Públicas, cit., 261), mas com vista ao desenvolvimento da sua atividade finalisticamente enformada pela realização do Interesse público. As ablações

No entanto, o sistema fiscal não deverá limitar-se ao desenvolvimento desta função, devendo ir para além dela, matizando o seu propósito arrecadatório principal com a assunção de objetivos secundários ou acessórios como a redistribuição de rendimentos e riqueza e a regulação de comportamentos[874]. Com efeito, assumindo que estas integram o leque de tarefas que cumpre ao Estado desenvolver, a funcionalização do imposto – ou, numa perspetiva de conjunto, o sistema fiscal – à sua execução acaba por constituir o produto de um duplo juízo: a existência de autorização (ou imposição) constitucional para que tal suceda; e a aptidão do imposto para assegurar os resultados pretendidos[875]. Independentemente da discussão em torno da conveniência ou não da utilização do sistema fiscal com tais propósitos, como teremos oportunidade de analisar adiante, face aos dados normativos presentes na Constituição, a funcionalização dos impostos à consecução daqueles objetivos não será apenas constitucionalmente legítima ou admissível, como representará para o normador fiscal uma incumbência.

(i) Finalidades arrecadatórias

A incontornável circunstância de competir ao Estado (em sentido amplo) a responsabilidade pela satisfação de necessidades coletivas tao diversificadas como a defesa, a segurança, a diplomacia, a saúde, a justiça, a educação, os transportes, o ambiente ou o planeamento territorial, pressupõe que aquele se encontre munido de recursos financeiros adequados, para que possa fazer face à despesa que a sua atividade acarreta. No contexto de um "Estado fiscal", sem prejuízo de outras formas de

---

patrimoniais produzidas na esfera jurídica dos contribuintes revelam-se essenciais para que os poderes públicos se encontrem munidos dos recursos financeiros adequados a realizar um conjunto de prestações das quais depende a efetividade dos direitos subjetivos (de liberdade ou sociais) dos próprios contribuintes (cfr. BUZZACCHI, Camilla, *La Solidarietà tributaria, Funzione fiscale e principi costituzionali*, Giuffrè Editore, Milano, 2011, 19; PARODI, Pedro Massone, *El Derecho Tributario y sua autonomia*, Revista de Derecho Público, Núm. 11, 2014, 99, disponível em https://revistas.uchile.cl/index.php/RDPU/article/view/33444). Os impostos surgem, assim, como uma instituição de mediação entre a "economia pública" e a "economia privada", na medida que são transferidos recursos de uma para a outra; e entre as necessidades financeiras públicas e o seu suprimento (cfr. MENÉNDEZ, Agustín José, *Justifying Taxes*, cit., 19, 139). Aliás, a delimitação das necessidades públicas a satisfazer mediante a realização de atos de despesa pública condicionará diretamente o nível de receitas fiscais cuja arrecadação se revelará necessária.

[874] A configuração legal dos impostos como mecanismos redistributivos ou regulatórios não determina a crise do conceito de imposto, colocando-se o problema da sua legitimidade ao nível da sua conformidade perante determinados dados normativos de ordem constitucional, mormente os que consagram os direitos fundamentais (mormente a liberdade de escolha e de exercício de profissão, liberdade de iniciativa económica e direito de propriedade) ou o princípio do Estado de Direito, nos seus diversos desdobramentos (princípios da igualdade, da legalidade e da proteção da confiança). Cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 237.

[875] As finalidades associadas aos impostos acompanharam a evolução das próprias finalidades associadas à intervenção estadual, sendo possível evidenciar uma evolução desde a sua compreensão como instrumentos de caráter exclusivamente arrecadatório, passando pela aceitação de que lhe fossem associados propósitos redistributivos ou regulatórios (ainda que) a título acessório ("teoria da finalidade secundária"), para acabar por se admitir que estes objetivos passassem a ser prosseguidos a título principal através de instrumentos fiscais, relegando-se para segundo plano a sua dimensão arrecadatória ("teoria da finalidade secundária invertida"). Cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 227 e seguintes; VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, cit., 213.

financiamento menos expressivas, a satisfação das necessidades financeiras decorrentes do desenvolvimento da atividade pública terá lugar principalmente por via da cobrança de impostos[876]. O primeiro desígnio do sistema fiscal será, portanto, o financiamento das despesas públicas. Esta finalidade é, aliás, expressamente consagrada no n.º 1 do artigo 103.º da CRP, o qual constitui a "pedra angular" no que respeita à definição das finalidades do sistema fiscal português, determinando, em primeiro lugar e a título principal, que o mesmo "visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas"[877]. Na perspetiva do sistema jurídico, a cobrança de impostos não será compreendida como um fim do Estado, mas sempre como um meio de que aquele se socorre com o propósito de prosseguir os seus fins[878]. Através deles são operadas transferências de recursos dos contribuintes para entidades públicas tendo em vista garantir-lhes os recursos adequados ao financiamento da das atividades públicas cuja prossecução lhes é atribuída[879]. A partir de uma leitura sistemática do dever de pagar impostos, observa-se que este viabilizará a sustentabilidade financeira que permite tornar concretamente exequível um conjunto de posições jurídicas (direitos de liberdade e sociais) em cuja (efetiva) garantia assenta a realização da dignidade pessoa humana, e que, de outra forma, apenas abstratamente se colocariam ao alcance dos sujeitos[880]. Com efeito, será através da sua cobrança que são granjeadas as condições financeiras necessárias para que resulte assegurado o aparato organizatório-institucional e a realização do amplo conjunto de prestações jurídicas e materiais das quais depende instituição e manutenção do Estado de Direito social e democrático.

---

[876] Sem prejuízo de alguns desenvolvimentos recentes que se traduzem numa certa deslocação das bases de incidência tributária dos impostos para tributos de natureza comutativa, acompanhando um entendimento segundo o qual as prestações públicas devem, na medida do possível, ser suportadas pelos respetivos beneficiários (cfr. VASQUES, O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária, cit., 305 e seguintes; e CANOTILHO, J. J. Gomes, MOREIRA, Vital, Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I, cit., 1096-1097), o Estado Português deverá ser qualificado como um "Estado fiscal" (cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 210-216.

[877] Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, MOREIRA, Vital, Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I, cit., 1088-1089. Na sua redação originária, fruto dos ideais socialistas que nortearam a elaboração do texto constitucional, a Constituição assumia uma ordem de prioridades diversa, prevendo-se no artigo 106.º (atual 103.º) que o sistema fiscal seria estruturado por lei com vista à repartição igualitária da riqueza e dos rendimentos e à satisfação das necessidades financeiras do Estado, por aí resultando uma certa subalternização do propósito arrecadatório ao objetivo da repartição igualitária da riqueza e do rendimento. Cfr. MIRANDA, Jorge, MEDEIROS, Rui, Constituição Portuguesa Anotada, Tomo II, Coimbra Editora, 2006, 215-216.

[878] Cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental..., cit., 185-186. A concreta possibilidade de ver reconhecido e garantido o nível mínimo de dignidade e liberdade, de segurança e desenvolvimento segundo o programa geral formulado pela Constituição pressupõe a existência de uma organização estadual dotada de um complexo de recursos adequados, em relação aos quais o aparelho fiscal se coloca como um meio imprescindível. Cfr. BORIA, Pietro, *I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale,* cit., 79.

[879] Cfr. MENÉNDEZ, Agustín José, *Justifying Taxes*, cit., 20. O desenvolvimento normativo desta finalidade é levado a efeito através de normas orientadas pela distribuição dos encargos fiscais pelos contribuintes ("normas de distribuição de encargos"), as quais se encontram parametrizadas pelo princípio da igualdade (o qual, por sua vez, é densificado em matéria fiscal pelo princípio da capacidade contributiva). Cfr. BIRK, Dieter, *Diritto Tributario Tedesco,* cit., 54-55.

[880] Cfr. BUZZACCHI, Camilla, *La Solidarietà tributaria...*, cit., 19.

(ii) Finalidades redistributivas

Embora a ideia de Estado fiscal tenha por subjacente a presença de um arranjo socioeconómico que inclui a existência de uma economia de mercado, não se pode conceber que a distribuição dos rendimentos e da riqueza seja reservada em absoluto ao seu livre funcionamento[881], sob pena de resultarem comprometidas diversas dimensões (valiosas e dignas de proteção) da realização humana em termos individuais e coletivos. Com efeito, a cada subsistema social corresponderá – conforme tivemos oportunidade de analisar no Ponto 2.2.4. da Parte I – um circuito comunicacional diferenciado, de onde resulta que entre os mesmos poderão registar-se desarmonias comunicativas de diversa intensidade, significando isto que uma solução adequada do ponto de vista moral, político ou (ao que aqui nos interessa) económico, poderá revelar-se desadequada do ponto de vista jurídico[882]. Concretamente, os resultados na alocação de recursos por mero efeito das forças de mercado (portanto, do círculo comunicativo económico) poderão conduzir a uma distribuição da riqueza e dos rendimentos que não se revele conforme com os padrões jurídicos vigentes (portanto, com o círculo comunicativo jurídico).

Através de mecanismos jurídicos redistributivos – operados, nomeadamente, através do sistema fiscal – procura-se assegurar um ajustamento dos arranjos socioeconómicos resultantes do funcionamento da economia privada, para que se tornem mais consentâneos com as exigências do Estado social. Trata-se de um processo desenvolvido pelos poderes públicos no sentido de assegurar um arranjo ao nível da distribuição dos rendimentos e da riqueza, distinto daquele que resulta da livre ação das forças de mercado e que se reputa (socialmente) mais justo, exigindo, para o efeito, prestações fiscais diferenciadas aos contribuintes, em função da magnitude das respetivas capacidades contributivas[883]. Trata-se de uma manifestação da existência e aprofundamento de um modelo de Estado de Direito material, que funciona como referencial axiológico e teleológico da criação de todo o Direito – e, assim também, do Direito fiscal –, e que assenta num programa de ação transformadora

---

[881] Cfr. MENÉNDEZ, Agustín José, *Justifying Taxes*, cit., 21.

[882] ROCHA, Joaquim Freitas da, Inovação social e Direito fiscal, Paper n.º 6/BD/iLab/Cedis/2016, disponível em https://ilab.cedis.fd.unl.pt/wp-content/uploads/2017/10/6_BD_iLab_Cedis_2016.pdf.

[883] Cfr. CATARINO, João Ricardo, Redistribuição Tributária..., cit., 50. "O Estado exige aos contribuintes parcelas dos seus rendimentos correntes (impostos sobre o rendimento) e parcelas dos seus rendimentos entesourados ou investidos (impostos sobre o património), e depois, com os impostos, concede subsídios e produz bens públicos e bens semipúblicos, que fornece gratuitamente ou a preço inferior ao custo ao que sentem as respectiva necessidades. Os rendimentos dos contribuintes são, assim, transferidos para os destinatários dos subsídios e os utentes dos bens públicos e semipúblicos". Uma vez que os contribuintes são simultaneamente beneficiários de prestações públicas, o efeito redistributivo – sempre juízo das dificuldades de mensuração que a esse respeito se colocam – ocorrerá quando a redistribuição ocorrerá "quando o que quem quer perde como contribuinte é mais ou é menos do que o que ganha como beneficiário das transferências efectuadas pelo Estado". Cfr. RIBEIRO, J. J. Teixeira, A política financeira de redistribuição, Boletim de Ciências Económicas, Volume XXV, 1982, FDUC, 197-198.

da realidade, visando implantar pela atuação dos poderes públicos um modelo de bem-estar que é elevado a "tarefa fundamental do Estado", o qual compreende a produção de bens e a prestação de serviços aptos a satisfazer as necessidades coletivas identificadas pela Constituição como direitos económicos, sociais, culturais e ambientais[884]. Neste contexto, o sistema fiscal assumirá uma posição de destaque[885], não apenas porque dele dependerá a arrecadação de um nível de receitas adequado a assegurar a realização das prestações públicas das quais depende a satisfação daquelas necessidades, mas também porque será suscetível de atuar diretamente como instrumento de correção dos desequilíbrios ao nível da distribuição dos recursos. Trata-se de instrumentalizar o dever de pagar impostos em função do processo de transformação da sociedade, visando-se assegurar a igualdade de oportunidades, exigindo-se do legislador fiscal a adoção de soluções tendentes a assegurar uma igualdade substancial[886]. Os impostos são, neste contexto, assumidos como instrumentos estrutural e funcionalmente aptos a contribuir para os propósitos constitucionais de realização dos ideais de "justiça" através da remoção dos entraves que se colocam a uma igualdade material e à realização dos direitos sociais, podendo a função redistributiva ser promovida pela via fiscal através de soluções diferenciadas.

Esta vocação do sistema fiscal é expressamente reconhecida pela Constituição, que no n.º 1 do seu artigo 103.º prevê que aquele visa "uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza", mas também ao longo do artigo 104.º, a respeito das diretrizes estabelecidas em cada segmento impositivo, prevendo-se, que o imposto sobre o rendimento pessoal "visa a diminuição das desigualdades" e será "progressivo", que a tributação do património "deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos" e que a tributação do consumo "visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades" da "justiça social"[887]. O sistema fiscal está vinculado à ideia de justiça social, exigindo-se que contribua para a diminuição da desigualdade na distribuição dos recursos financeiros, o que pressupõe que aquele assuma uma configuração progressiva, sobrecarregando mais os altos rendimentos e as maiores fortunas[888]. Para além de encontrar respaldo no princípio de igualdade consagrado no artigo 13.º da Constituição, quando assumido na sua dimensão material, a função redistributiva encontra-se, aliás, integrada no âmbito de uma das incumbências prioritárias do Estado no domínio da designada "constituição económica", que passa por "promover a justiça social, assegurar a igualdade de

[884] Cfr. OTERO, Paulo, Legalidade e Administração Pública, cit., 23, 29.

[885] Cfr. MENÉNDEZ, Agustín José, *Justifying Taxes*, cit., 151.

[886] Cfr. BORIA, Pietro, *L'interesse fiscale*, Giappichelli, Torino, 2002, 104 e seguintes; BUZZACCHI, Camilla, *La Solidarietà tributaria...*, cit., 20.

[887] Estas finalidades são expressamente reconhecidas na LGT, quando se prevê que a tributação "promove a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento". Cfr. n.º 1 do artigo 5.º da LGT.

[888] Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, MOREIRA, Vital, Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I, cit., 1089.

oportunidades e operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal", conforme resulta da al. b) do artigo 81.º da CRP.

Esta vinculação do sistema fiscal ao objetivo de diminuir a desigualdade na distribuição dos rendimentos e da riqueza exige que o mesmo assuma um perfil progressivo, podendo a este respeito ser equacionadas diferentes soluções, tais como o estabelecimento de regimes de taxas progressivas[889], a criação de regimes de isenção, dedução ou crédito fiscal que reduzam as cargas fiscais impendentes sobre as expressões de capacidade contributiva mais exíguas[890], ou a criação de figuras impositivas especialmente aptas a lograr efeitos redistributivos, como poderá ser o caso de impostos gerais ou especiais sobre o património de elevado valor ou de impostos sobre sucessões e doações[891]. Trata-se, em todos estes casos, do estabelecimento de soluções fiscais através das quais se pretende assegurar uma maior justiça na distribuição dos rendimentos e a riqueza após a sua aplicação do que antes desta. Para o efeito, os contribuintes que manifestam uma capacidade contributiva superior são onerados com encargos fiscais mais elevados, enquanto que aqueles que manifestem uma capacidade inferior serão confrontados com encargos fiscais mais reduzidos ou, até, subtraídos a qualquer oneração fiscal.

A partir dos dados normativos supramencionados, extrai-se uma exigência de que o sistema fiscal assuma um perfil global progressivo, o que não significa que todas e cada uma das suas partes tenham que comungar dessa caraterística. Facilmente se compreenderá, no entanto, que o cumprimento de tal exigência sempre dependerá da específica configuração dos impostos que o integram, resultando o caráter redistributivo do sistema de uma ponderação dos efeitos globais decorrentes dos diferentes impostos que o integram, mormente os que assentem em modelos de imposição progressiva, proporcional ou regressiva[892]. Com pertinência, observa-se no Ponto 3.6. da Parte III, que apesar da centralidade que a este respeito lhe é constitucionalmente atribuída, fruto da

[889] Pense-se no paradigmático caso do regime de taxas progressivas do IRS (cfr. artigo 68.º do CIRS) ou no caso da tributação de prédios urbanos destinados à habitação no âmbito do CIMT (cfr. als. a) e b) do n.º 1 do artigo 17.º do CIMT).

[890] Tome-se como exemplo a isenção prevista em sede de IMT para a aquisição de prédios destinados exclusivamente a habitação própria e permanente cujo valor base não exceda € 92.407,00 (cfr. artigo 9.º do CIMT) ou a isenção prevista em sede de IMI relativamente a prédios de reduzido valor patrimonial de sujeitos passivos de baixos rendimentos (cfr. artigo 10.º-A do CIMI).

[891] A propósito deste tipo de figuras impositivas, cfr. TIPKE, Klaus, Princípio da Igualdade e Ideia de Sistema no Direito Tributário, cit., 523-524. Com pertinência neste contexto, THOMAS PIKETTY tem vindo a sustentar que o contínuo crescimento da riqueza privada a um ritmo mais acelerado do que a generalidade da economia conduz a uma concentração da riqueza, desenvolvendo-se uma distribuição de riqueza profundamente desigual que determina instabilidade económica e social, sugerindo a correção desta patologia mediante a instituição de um imposto progressivo sobre a riqueza do conjunto de pessoas com agregados patrimoniais mais elevados. PIKETTY, Thomas, O Capital no Século XXI, Temas e Debates – Círculo de Leitores, Lisboa, 2014, 524 e seguintes e 785 e seguintes.

[892] Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, MOREIRA, Vital, Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I, cit., 1089.

proliferação no seu contexto de regimes especiais de imposição fiscal proporcional, o IRS é um imposto que cada vez se revela menos apto a assegurar o pendor progressivo do sistema fiscal português, sobretudo num contexto de crescente preponderância dos impostos indiretos ao nível da receita fiscal arrecadada, aos quais se associam efeitos marcadamente regressivos. Em todo o caso, importa assinalar que, embora constitua um instrumento preponderante ao nível da redistribuição dos rendimentos e da riqueza, assegurando um maior nivelamento da sua disposição, o sistema fiscal não será a única via através da qual tal tarefa é promovida, devendo esta ser desenvolvida tanto pelo lado da receita como pelo lado da despesa (através de prestações públicas efetivas, de caráter geral ou individualizado). Não será, aliás, contestável a afirmação de que o sistema fiscal e o sistema de despesa pública constituem o núcleo duro da função redistributiva[893]. A configuração de soluções neste domínio deverá, por isso mesmo, ser precedida por juízos rigorosos acerca da identificação da abordagem (ao nível da receita ou da despesa) que em cada contexto se revela mais eficaz e eficiente.

(iii) Finalidades regulatórias

Tendo em vista a proteção ou promoção de certos valores constitucionalmente protegidos, o recorte das soluções normativas fiscais poderá compreender um perfil regulatório, conferindo assim ao sistema fiscal um estatuto relevante ao nível da conformação da realidade social. Trata-se da aprovação de normas fiscais que, afastando-se do objetivo de distribuição dos encargos fiscais, procuram dirigir a conduta dos contribuintes através de estímulos de natureza fiscal, como a associação de vantagens ou desvantagens fiscais aos comportamentos respetivamente desejados ou indesejados, do ponto de vista do substrato jurídico-axiológico de referência[894]. Assumindo que a imposição fiscal comporta respostas comportamentais por parte dos contribuintes, os quais reagem perante as consequências fiscais das respetivas escolhas, torna-se possível vislumbrar o potencial regulatório dos impostos, os quais passam a ser utilizados com o propósito de conduzir os contribuintes para escolhas ou condutas que sejam reputadas como valiosas do ponto de vista dos valores jurídicos a promover ou proteger (através da redução da imposição fiscal sobre elas incidente) e afastá-los de escolhas que sejam consideradas desvaliosas (através do aumento da imposição fiscal sobre elas incidente).

Resultam teleologicamente orientados por propósitos regulatórios tanto os regimes de desagravamento como de agravamento das cargas impositivas[895]. Integram a primeira categoria os

[893] Cfr. MENÉNDEZ, Agustín José, *Justifying Taxes*, cit., 33.

[894] Cfr. BIRK, Dieter, *Diritto Tributario Tedesco,* cit., 55-56.

[895] Não obstante o que referimos no Ponto 3.3. da Parte III, a respeito da impossibilidade de a LGT fixar parâmetros normativos que condicionem o legislador fiscal, não se deixará de assinalar o facto de a mesma reconhecer expressamente a possibilidade de instrumentalização do sistema fiscal à

estímulos, incentivos ou benefícios fiscais, os quais configuram regimes especiais ou excecionais de desagravamentos operados sobre a imposição fiscal (tais como isenções, reduções de taxas, deduções à matéria coletável e à coleta, amortizações e reintegrações aceleradas), emergindo como uma espécie de subvenções indiretamente concedidas através de normas fiscais ("despesas fiscais")[896], através das quais se procura promover a adesão a certos comportamentos tidos como valiosos do ponto de vista de certos valores jurídicos (ou, noutra perspetiva, de certos interesses públicos) que se pretende tutelar[897]. A segunda categoria (agravamentos) será integrada por regimes que operam segundo uma abordagem diametralmente oposta, prosseguindo o fito regulatório através do estabelecimento de cargas impositivas especiais ou do reforço das cargas existentes sobre determinadas condutas e atividades, com o propósito de as desincentivar ou de fomentar condutas alternativas. Ambas as

---

prossecução de objetivos desta natureza. Assim, no seu artigo 7.º, estabelece a possibilidade de utilização de soluções fiscais com o propósito de favorecer "o emprego, a formação do aforro e o investimento socialmente relevante", a "competitividade e internacionalização da economia portuguesa", bem como a possibilidade de consagração de "agravamentos ou benefícios excecionais determinados por finalidades económicas, sociais, ambientais ou outras".

[896] Cfr. n.ºs 1-3 do artigo 2.º do EBF. O citado conceito de "despesa fiscal" acaba por ser formulado como "receitas cessantes em virtude de benefícios fiscais", nos termos do n.º 4 do artigo 8.º da Lei de Enquadramento Orçamental. De modo sintético, poderão tais "despesas fiscais" ser definidas como "disposições da lei fiscal, regulamentações ou práticas que configurem uma redução ou um diferimento do imposto devido por um grupo específico de sujeitos passivos, face ao sistema de tributação-regra". Cfr. MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, Relatório Despesa Fiscal 2018, 6, disponível em www.portugal.gov.pt. Som pertinência, sobre o tema, cfr. ANDRADE, Fernando António Portela Rocha de, Benefícios Fiscais, A consideração da despesa do contribuinte na tributação pessoal do rendimento, Tese de Doutoramento, Universidade de Coimbra, 2014, 31-35, 242 e seguintes; VILLELA, Luiz, LEMGRUBER, Andrea, JORRATT, Michael, *Tax expenditure budgets concepts and challenges for implementation*, IDB Working Paper Series. No. IDB-WP-131, Inter-American Development Bank, Washington D.C., 2010, 4, disponível em https://publications.iadb.org; SWIFT, Zhicheng Li, BRIXI, Hana Polackova, VALENDUC, Christian, *Tax Expenditures: General Concept, Measurement, and Overview of Country Practices, in Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System*, World Bank, Washington, 2004, 3. A qualificação de tais regimes como "despesas" assenta na consideração de um cenário hipotético-alternativo no qual o regime em questão não existiria, pelo que as atividades ou contribuintes por eles visados encontrar-se-iam sujeitos à aplicação do regime geral de tributação, no contexto do qual seriam superiores os encargos fiscais sobre eles incidentes e, assim, a receita fiscal correspondente. Tal qualificação traz, assim, à evidencia a necessidade de controlar a sua instituição, o que, por sua vez, pressupõe o conhecimento dos "custos fiscais" que as mesmas comportam. Ainda que o seu apuramento possa ser orientado por diferentes metodologias, trata-se, no essencial, de apurar o montante de receita que seria arrecada caso o regime em análise não existisse (ou operação inversa, assumindo-se a inexistência de tal regime e considerando-se, em termos hipotéticos, a sua instituição), o que pressupõe, não apenas a consideração do regime fiscal alternativo e do número de operações tributáveis registadas, mas também do impacto da sua abolição (ou instituição, conforme o caso) no comportamento dos agentes económicos (uma vez que o número de operações tributáveis poderia reduzir-se em virtude da supressão do regime especial). A propósito dos métodos de apuramento do custo associado à implementação e vigência de regimes fiscais preferenciais, cfr. OCDE, *Tax Expenditures in OECD Countries*, 2010, 12-14, disponível em https://www.oecd-ilibrary.org/; SWIFT, Zhicheng Li, BRIXI, Hana Polackova, VALENDUC Christian, *Tax Expenditures...*, cit., 7-8; VALENDUC, Christian, *From Tax Expenditure Reporting to Tax Policy Analysis: Some Experience from Belgium, in Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System*, World Bank, Washington, 2004, 70-71; LENJOSEK, Gordon J., *A Framework for Evaluating Tax Measures and Some Methodological Issues, in Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System*, World Bank, Washington, 2004, 26; BROWN, Colin, *Tax Expenditures in Australia, in Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System*, World Bank, Washington, 2004, 47-50.

[897] O poder de estabelecer desagravamentos fiscais corresponde à antítese da imposição fiscal, tendo por objeto uma neutralização - total ou parcial - da obrigação fiscal (potencialmente) emergente de certo facto tributário, operando, assim, uma quebra no princípio da generalidade que rege a matéria fiscal. Cfr. OLLERO, Casado Gabriel, Artículo 133, Comentario a la Constitución española: XL Aniversario de la Constitución, in Comentarios a la Constitución Española, XL Aniversario, Wolters Kluwer, Madrid, 2018, 898.

abordagens enunciadas operam através de desvios ao princípio da igualdade fiscal – do qual decorre a exigência de que os encargos fiscais sejam distribuídos segundo o critério da capacidade contributiva – , o que pressuporá que a instituição de tais regimes especiais resulte devidamente justificada pela realização de valores juridicamente reconhecidos pela Constituição e resulte sujeita a um controlo de proporcionalidade[898].

Ao contrário do que sucede relativamente às finalidades anteriormente enunciadas (arrecadatória e redistributiva), a funcionalização do sistema fiscal a propósitos de ordem regulatória não encontra previsão expressa no n.º 1 do artigo 103.º da Constituição, o que não significa, em todo o caso, que se encontre omissa no texto constitucional, sendo evidenciada a partir de diversas disposições normativas, umas vezes de forma expressa e outras de modo implícito. Desde logo, a opção pela inserção sistemática das disposições que procuram enformar o sistema fiscal na designada "Constituição económica" permitirá apreender que o Estado poderá (aliás, deverá) socorrer-se dos impostos como instrumentos de regulação económica[899]. Para além disso, são diversos os afloramentos presentes ao longo do texto constitucional que suportam expressamente a ideia da prossecução de finalidades regulatórias através da imposição fiscal, como por exemplo sucederá a respeito da disciplina dos impostos sobre o consumo, quando se prevê que os mesmos deverão adaptar-se à evolução das necessidades do desenvolvimento económico[900] ou quando se estabelece como incumbência estadual "assegurar que a política fiscal compatibilize desenvolvimento com proteção do ambiente e qualidade de vida"[901]. Em todo o caso, mesmo quando tal não resulte expressamente previsto, a proteção constitucional conferida a certos substratos axiológico-jurídicos poderá constituir base de justificação bastante parar uma intervenção pública sob a forma da aprovação de regimes fiscais especificamente recortados com propósito de estimular comportamentos que favoreçam a sua realização e de desincentivar os que a prejudiquem. Soluções deste tipo poderão revelar-se úteis ao nível desenvolvimento das tarefas fundamentais do Estado, nomeadamente, no âmbito da promoção do bem-estar e da qualidade de vida, da transformação e modernização das estruturas económicas e sociais como forma de efetivação dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais, da proteção

[898] Cfr. BIRK, Dieter, *Diritto Tributario Tedesco,* cit., 56; SILVEIRA, Paulo Caliendo, A Extrafiscalidade como Instrumento de Implementação dos Direitos Fundamentais Sociais no Brasil, Revista Jurídica do CESUCA, V. 2, n.º 4, dezembro, 2014, 74, disponível em http://ojs.cesuca.edu.br/index.php/revistajuridica/article/view/682.

[899] Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, MOREIRA, Vital, Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I, cit., 1089.

[900] Cfr. n.º 4 do artigo 104.º da Constituição.

[901] Cfr. al. h) do n.º 2 do artigo 66.º da Constituição.

e valorização do património cultural, defesa da natureza e do ambiente, preservação dos recursos naturais, ordenação do território ou do desenvolvimento harmonioso do território nacional[902].

Assim, por um lado, o sistema fiscal pode ser funcionalmente colocado ao serviço do propósito de estimular comportamentos que sejam reputados como valiosos do ponto de vista dos bens e valores jurídicos constitucionalmente protegidos, caso em que o legislador se socorre da construção de regimes fiscais que, por diferentes vias, determinam uma redução ou um diferimento das onerações fiscais impendentes sobre determinados contribuintes ou certas realidades fiscalmente relevantes. Independentemente da discussão da sua conveniência, eficácia ou eficiência, muitos e diversificados objetivos podem ser prosseguidos através da criação de regimes de incentivos ou benefícios fiscais, os quais se manifestam em diferentes frentes, prosseguindo – individual ou conjuntamente[903] – objetivos de natureza económica, social e ambiental. Pense-se, por exemplo, em regimes fiscais através dos quais se procura incentivar ou fomentar: a fixação de sujeitos não residentes em território nacional, o investimento económico, a investigação e o desenvolvimento empresariais, a capitalização de empresas, a poupança, o mecenato, a conservação do património histórico e cultural, a utilização de fontes limpas de energia, a aquisição de equipamento e tecnologia ambientalmente sustentável, estimular a coesão territorial, a fixação no interior do país[904]. Em todos estes casos, está em causa a criação de regimes fiscais "alternativos" ou "preferenciais", que procuram condicionar a atuação dos contribuintes, "convidando-os" a adotar determinados comportamentos, pelas vantagens que a eles se associam, quando considerados certos interesses públicos prevalecentes. Para além do exposto, os mecanismos fiscais de caráter regulatório poderão, inclusivamente, ser utilizados com o propósito de favorecer a consecução dos propósitos arrecadatórios

[902] Cfr. als. d) e) e g) do artigo 9.º da CRP.

[903] A delimitação do âmbito e dos efeitos destes mecanismos de incentivo não será estanque, podendo os mesmos dirigir-se (ou, pelo menos, refletir-se) simultaneamente ao nível da proteção ou promoção de diversos valores ou bens jurídicos, o que sucederá quando o comportamento visado os favoreça simultaneamente. A título exemplificativo, poderá pensar-se no caso de benefícios fiscais concedidos no contexto da exploração de zonas florestais, cujos efeitos poderão espraiar-se simultaneamente numa perspetiva económica e ambiental, no fomento do emprego ou da poupança, que cujos efeitos se poderão reproduzir tanto numa perspetiva económica como social.

[904] Embora muitos outros pudessem aqui ser enunciados, para os presentes efeitos expositivos, atente-se, a título de exemplo, nos regimes previstos no artigo 12.º-A, n.º 10 do artigo 72.º, n.ºs 4 a 9 do artigo 81.º do CIRS; nos artigos 2.º a 34.º do CFI; no artigo 50.º-A do CIRC; nos artigos 41.º-A e 43.º-A a 43.º-C do EBF; nos artigos 20.º a 21.º do EBF; nos artigos 61.º e seguintes do EBF; no artigo 59.º-I do EBF; no artigo 44.º-B do EBF. Para uma listagem dos benefícios fiscais presentes no sistema fiscal português, cfr. GRUPO DE TRABALHO PARA O ESTUDO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS, Os Benefícios Fiscais em Portugal, Conceitos, metodologia e prática, 2019, 58-90, disponível em https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=1448be63-5771-4fe2-96bb-489648338726.

do sistema fiscal, associando-se a uma lógica de proteção da sustentabilidade financeira pública, mediante o combate a comportamentos de evasão e fraude fiscal[905].

Por outro lado, a utilização de normas fiscais com propósitos regulatórios poderá ser desenvolvida segundo uma lógica diametralmente oposta, a da criação de "entraves" ou "penalizações" fiscais aplicáveis a certos comportamentos que o legislador toma por desvaliosos, quando considerados os bens e valores jurídicos cuja proteção e promoção lhe cabe assegurar. Neste contexto, serão destacáveis soluções como o agravamento das cargas fiscais incidentes sobre terrenos agrícolas ou florestais ao abandono ou inexplorados, como forma de fomentar a sua exploração ou, no limite, venda a terceiros que o pretendam fazer e o agravamento dos encargos fiscais associados à detenção de prédios habitacionais que se encontrem desocupados, como forma de incentivar a sua exploração através do arrendamento[906]; ou o agravamento das cargas fiscais incidentes sobre o crédito ao consumo, como forma de o desincentivar[907].

Se é certo que este tipo de finalidades podem ser prosseguidas através dos impostos sem que a natureza destes resulte desvirtuada, importa não perder de vista que a criação de regimes fiscais de agravamento e desagravamento com vista à sua consecução acarreta desvios ao cumprimento do princípio da igualdade fiscal, pelo que deve resultar sujeita a um rigoroso controlo de proporcionalidade[908]. Não basta ao legislador fiscal invocar um qualquer objetivo desta natureza para justificar a adoção de regimes de agravamento ou desagravamento fiscal, devendo ser admitidos apenas quando se mostrem necessários, adequados e proporcionados à tutela dos objetivos em presença. O ganho que estas soluções fiscais trazem à prossecução de políticas de natureza económica, social, cultural e ambiental devem mostrar-se superiores à lesão que provocam ao princípio da igualdade fiscal (densificado através do princípio da capacidade contributiva) e quando não passem

[905] Pense-se no caso do incentivo previsto no artigo 78.º-F do CIRS, através do qual é incentivada a exigência de emissão fatura em sede de IVA pelos contribuintes, através de um regime de dedução à coleta no âmbito do IRS, assegurando à administração fiscal um maior controlo sobre as operações económicas fiscalmente relevantes.

[906] Veja-se o disposto nos n.ºs 3 e 9-11 do artigo 112.º e o artigo 112.º-B do CIMI. A respeito da adoção deste tipo de soluções fiscais, consideram GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA que as mesmas encontrarão respaldo no artigo 88.º da CRP, uma vez que tal disposição, admitindo a possibilidade de expropriação de tais bens, acabará por autorizar implicitamente medidas menos severas como forma de prevenir o abandono dos meios de produção, como será o caso do agravamento das cargas fiscais incidentes sobre os mesmos. O citado artigo deverá ser compreendido à luz do "princípio da plena utilização das forças produtivas" (decorrente da al. c) do artigo 81.º da CRP), o qual implica que o direito de propriedade de meios de produção não abranja a liberdade de os não utilizar economicamente, uma vez que a "liberdade de iniciativa económica" (consagrada no artigo 61.º da CRP) cujo exercício terá "em conta o interesse geral", não envolve a liberdade de não iniciativa, no que constituirá uma manifestação da "função social" da propriedade dos meios de produção e da liberdade de iniciativa económica. Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, MOREIRA, Vital, Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I, cit., 1026-1028. A propósito da problemática da tributação do património improdutivo (mas suscetível de exploração), com o propósito de incentivar a função social da propriedade, cfr. MOLINA, Pedro Herrera, *Capacidad Económica y Sistema Fiscal*, cit., 283.

[907] Veja-se o disposto no artigo 70.º-A do CIS.

[908] Cfr. VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, cit., 214.

no teste de proporcionalidade (integrado pelas suas exigências de necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito), deverão considerar-se incompatíveis com ele[909].

***

A prossecução destas finalidades secundárias do sistema fiscal deverá ser concebida com alguma moderação, assumindo – numa perspetiva de sistema – um perfil subsidiário em relação à sua dimensão arrecadatória, ainda que possam as mesmas constituir os objetivos individuais principais de certos impostos[910]. Como alerta CASALTA NABAIS[911], o Estado fiscal assenta num equilíbrio entre a intervenção económico-social e a defesa das liberdades individuais, o que pressupõe que a finalidade normal ou típica dos impostos corresponda à obtenção de receitas e que a sua funcionalização a propósitos redistributivos e regulatórios não coloque em crise a função de alocação do mercado, enquanto mecanismo central da atribuição de recursos económicos, *devendo, por isso, ser recusada uma visão ilimitada do intervencionismo fiscal* que transforme o imposto num instrumento normal de intervenção económico-social, importando que o mesmo permaneça, a título principal, como um instrumento eminentemente financeiro, orientado em primeira linha por objetivos arrecadatórios. Para além deste aspeto, a enformação teleológica do sistema fiscal em torno de finalidades arrecadatórias, redistributivas e regulatórias pressupõe uma cuidadosa definição e articulação dos regimes ficais configurados com o propósito de as prosseguir, sendo este um equilíbrio sempre difícil de obter, uma vez que, se nuns casos aquelas se harmonizam reciprocamente nos efeitos a obter, noutros a consecução de umas acaba por conflituar ou prejudicar a realização de outras. Assim, por exemplo, a prossecução de finalidades redistributivas ou de finalidades regulatórias através de regimes de agravamento fiscal tenderá a favorecer a consecução das finalidades arrecadatórias, desde que delas decorra um aumento das receitas arrecadadas, enquanto a prossecução de finalidades regulatórias mediante a criação de regimes de desagravamento fiscal poderá conflituar com os propósitos arrecadatórios, uma vez que, pela sua própria configuração, tenderão a compreender uma perda de receita[912]. Para além da necessária coordenação com opções normativas fixadas para lá das fronteiras

[909] Cfr. VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, cit., 215; MOLINA, Pedro Herrera, *Capacidad Económica y Sistema Fiscal*, cit., 69-72; BIRK, Dieter, *Diritto Tributario Tedesco,* cit., 57.

[910] Cfr. BIRK, Dieter, Diritto Tributario Tedesco, cit., 54.

[911] Cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 245-246.

[912] A título de exemplo, a criação de um regime de benefícios fiscais com o propósito de favorecer a criação de emprego ou promover o crescimento económico, tenderá a comportar uma redução das receitas fiscais, sacrificando os propósitos arrecadatórios. A prudência na afirmação do caráter tendencial desta consequência prende-se com o facto de tais regimes, apesar de terem por subjacente uma "despesa fiscal", poderem ser compensados por um correspondente incremento de receitas fiscais (por exemplo, como resultado do crescimento económico que através delas possa ser potenciado ou

do sistema fiscal – conforme se analisa no Ponto 3.5. –, a prossecução das suas diferentes finalidades poderá, portanto, revelar-se reciprocamente contraditória nos respetivos efeitos, o que significa que, conforme os casos, a promoção de umas poderá comportar o sacrifício de outras, sendo este um equilíbrio que caberá ao legislador fiscal promover com significativa margem de liberdade, não obstante os parâmetros normativos supraordenados que impendem sobre a sua atuação. As dificuldades sentidas ao nível da articulação dos múltiplos regimes fiscais construídos com o propósito de desenvolver as diferentes missões do sistema acabam por se superlativar num contexto de sobrecarga do sistema fiscal[913], em virtude da sua utilização para a prossecução de todos os propósitos e mais alguns, com particular destaque para a proliferação de regimes especiais e excecionais com propósitos regulatórios diversos, conforme se assinala no Ponto 3.11. da Parte III.

2.2.2. A recondução da teleologia do sistema fiscal a uma ideia de sustentabilidade multidimensional

Como tivemos oportunidade de referir, a integral realização humana não se circunscreve ao domínio individual, antes se projetando numa dimensão transpessoal de acordo com a qual o ser humano emerge como um ser comunitariamente integrado, dependendo a sua subsistência e o seu desenvolvimento do contínuo acesso a um conjunto de bens que permitem satisfazer as suas necessidades de natureza individual e coletiva. O Estado (e seus diferentes desdobramentos institucionais) será concebido como um aparato jurídico-institucional que serve de suporte ao objetivo de assegurar o integral desenvolvimento individual e social do ser humano, uma tarefa que, não se esgotando num determinado momento, deverá de ser desenvolvida de forma permanente e continuada. O conceito de "sustentabilidade", convocando uma ideia de manutenção, conservação ou subsistência de algo por um período temporal tendencialmente indeterminado, preservando continuamente as respetivas propriedades essenciais apesar das contingências decorrentes da passagem do tempo e das adversidades com que seja confrontado[914], revelar-se-á aqui sobremaneira

---

como consequência da captação de investimento externo ou de sujeitos não residentes para o território nacional), ou constituírem uma alternativa à atribuição de um apoio financeiro pela via da despesa, caso em que a quebra no lado da receita corresponderá a uma redução ao nível da despesa.

[913] Assinalando o perigo de sobrecarga do sistema fiscal em virtude do acumular de tarefas que lhe vão sendo acometidas, cfr. MENÉNDEZ, Agustín José, *Justifying Taxes*, cit., 151.

[914] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Autonomia e sustentabilidade financeira das Autarquias Locais, in Dereito: Revista Xurídica da Universidade de Santiago de Compostela, n.º 25, 2016, 157-158. A ideia de "sustentabilidade" é apresentada por JUAREZ DE FREITAS simultaneamente como um princípio fundamental e como uma "diretriz interpretativa vinculante que prescreve a intergeracional promoção do bem-estar". Cfr. FREITAS, Juarez de, Sustentabilidade: Novo prisma hermenêutico, in Revista Novos Estudos Jurídicos - Eletrônica, Vol. 24, n.º 3, set-dez, 2018, 941, disponível em https://siaiap32.univali.br/seer/index.php/nej/article/view/13749/pdf.

útil[915]. Partindo dele, será possível assinalar a necessidade de garantir, com caráter de continuidade e sem perda das suas propriedades essenciais, as condições das quais depende a efetiva realização da dignidade da pessoa humana enquanto valor ou bem jurídico fundamental[916]. Trata-se, portanto, da própria necessidade de assegurar as condições biológicas e institucionais das quais depende o bem-estar num quadro de longevidade e de qualidade de vida[917].

Para que as referidas condições resultem acauteladas, importa que a ideia de sustentabilidade seja reproduzida em diferentes dimensões[918], concretamente: (i) a sustentabilidade institucional, que se manifesta ao nível da existência de um aparato jurídico-organizatório estável que, do ponto de vista funcional, assegure o exercício dos diferentes poderes públicos, materializando-se na existência de órgãos com poderes normadores, jurisdicionais e executivos, que não apenas assegurem a existência de um adequado quadro jurídico-normativo, mas também a sua efetiva aplicação; (ii) a sustentabilidade económica, traduzida na existência de uma economia que se revele capaz de produzir os bens e serviços em qualidade e quantidade necessária a assegurar as necessidades individuais e coletivas dos sujeitos, que assegure a possibilidade de os sujeitos privados prosperarem economicamente e que gere riqueza em níveis quantitativamente adequados a possibilitar que os entes públicos se financiem através de ablações realizadas sobre ela; (iii) sustentabilidade social, no sentido da manutenção de um tecido social pacificado (sem ou com mínimas convulsões), que permita uma saudável convivência entre os membros da comunidade, e da inexistência de assimetrias graves na distribuição dos recursos que coloquem em crise o seu bem-estar e a sua qualidade de vida, o que pressupõe que todos vejam satisfeitas as suas necessidades individuais e coletivas em níveis adequados à dignidade inerente à sua condição humana (o que pressuporá o acesso à saúde, educação, cultura, lazer, etc.); (iv) sustentabilidade ambiental, dirigida à necessidade de assegurar condições ambientais que permitam, não apenas a possibilidade biológica de subsistência dos seres vivos, mas também uma adequada qualidade de vida e bem bem-estar individual e coletivo, compreendendo a conservação da

[915] A propósito do caráter estruturante do "princípio da sustentabilidade" no contexto constitucional, cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, Princípio da sustentabilidade como Princípio estruturante do Direito Constitucional, in Tékhne - Revista de Estudos Politécnicos, n.º 13, junho, 2010, 7 e seguintes, disponível em http://www.scielo.mec.pt/pdf/tek/n13/n13a02.pdf.

[916] Ou, numa perspetiva mais ambiciosa, a proteção da dignidade dos seres vivos em geral, contra intervenções que a coloquem em crise. Cfr. FREITAS, Juarez de, Sustentabilidade: Novo prisma hermenêutico, cit., 943.

[917] Cfr. NABAIS, José Casalta, A crise do estado fiscal, cit., 45-46.

[918] A polissemia que carateriza o conceito de sustentabilidade permite recortá-lo por referência aos específicos objetos que se pretenda qualificar, permitindo falar de sustentabilidade económica, social, institucional ambiental, etc. Cfr. CASTELO, *Carmen Velayos, ¿Qué sostenibilidad?: una lectura desde la Filosofía Práctica*, in Revista Papeles, n.º 101, 2008, 13-20, disponível em http://www.fuhem.es/media/ecosocial/file/Sostenibilidad/Econom%C3%ADa%20ecológica/Que_sostenibilidad_CarmenVelayos.pdf. A propósito dos diferentes desdobramentos do conceito de sustentabilidade, cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, Princípio da sustentabilidade..., cit., 9; NABAIS, José Casalta, A crise do estado fiscal, cit., 46-49; ROCHA, Joaquim Freitas da, Direito da Despesa Pública, Almedina, Coimbra, 2019, 108.

biodiversidade, uma exploração responsável dos recursos naturais e a limitação da "pegada ecológica" associada à ação humana[919]; e (v) sustentabilidade financeira, reportada à capacidade de o Estado (amplamente considerado), concebido como um aparato jurídico-institucional, ser capaz de fazer face à generalidade dos encargos assumidos perante os seus destinatários e beneficiários e de assumir responsavelmente novos encargos decorrente da evolução normal das coisas, o que pressupõe que seja capaz de arrecadar receita em níveis quantitativamente adequados a cobrir a despesa pública[920].

A sustentabilidade manifestada de forma multidimensional constituirá um pressuposto intransponível para que resultem asseguradas as condições das quais dependem a subsistência e a plena realização do ser humano, tanto numa perspetiva atual como futura. Cada uma destas dimensões da sustentabilidade tem subjacente valores fundamentais e está na base de bens jurídicos constitucionalmente protegidos, exigindo-se, por isso, a sua recíproca ponderação e harmonização, o que obriga a que nenhuma seja entronizada em desfavor das demais, subalternizando-as ou aniquilando-as, devendo ser procurados equilíbrios que assegurem a melhor composição – individual e global – possível. Na verdade, existe uma grande interdependência entre as referidas "sustentabilidades", observando-se que umas constituem frequentemente o pressuposto de outras. Assim, por exemplo, as suas dimensões social, económica e ambiental estão dependentes da vertente institucional, na medida em que será através da intervenção dos poderes públicos que a sua realização será plenamente acautelada (pense-se na necessidade de existência de corpos policiais, entidades reguladoras ou controladoras); por sua vez, a sua dimensão institucional apenas será assegurada se existir sustentabilidade financeira, porquanto a atuação dos poderes públicos pressupõe a existência de receita que suporte a despesa a que dá lugar, ao mesmo tempo que a própria sustentabilidade financeira acaba por pressupor a existência de um aparato jurídico-institucional que assegure o seu enquadramento normativo e a respetiva aplicação (pense-se na importância da existência de uma inspeção tributaria eficaz e tribunais); do mesmo modo, a sustentabilidade financeira não existirá de

[919] Com pertinência, defendendo que a proteção do ambiente deverá assentar num "plano dúctil centrado sobre os problemas nucleares do desenvolvimento sustentado, justo e duradouro", cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, Estado constitucional ecológico e democracia sustentada, Revista do CEDOUA, Ano IV, n.º 4, 2001, 12-13.

[920] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Autonomia e sustentabilidade financeira..., cit., 159. Numa aproximação positivista ao conceito, prevê o n.º 2 do artigo 11.º da LEO (Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro) que a sustentabilidade corresponde à "capacidade de financiar todos os compromissos, assumidos ou a assumir, com respeito pela regra de saldo orçamental estrutural e da dívida pública". Considerando que a "sustentabilidade financeira" se equivale em termos práticos à "sustentabilidade fiscal", CASALTA NABAIS socorre-se do conceito fazendo-o corresponder à "capacidade de pagar impostos no presente e no futuro", numa lógica de "suportabilidade" do sistema fiscal. Com esta abordagem, o autor coloca o acento tónico, menos na perspetiva do Estado (em sentido amplo) e da sua capacidade de financiar a sua atividade, mas na perspetiva de "quem suporta os múltiplos e diversificados encargos concretizados nos impostos". Cfr. NABAIS, José Casalta, A crise do estado fiscal, cit., 49-50. Esta acaba por ser uma abordagem que relaciona de modo próximo as dimensões da "sustentabilidade financeira" e da "sustentabilidade económica", mormente na componente desta que respeita à capacidade de produção de riqueza que permita financiar as necessidades financeiras públicas através da arrecadação de impostos.

modo independente da sustentabilidade económica, porquanto pressupõe que esta seja capaz de produzir riqueza (pense-se aqui na importância da existência de entidades reguladoras).

Para além deste aspeto de articulação e equilíbrio, a ideia de continuidade inerente ao conceito de sustentabilidade determina que a articulação enunciada não opere apenas entre aquelas dimensões num dado momento, mas entre elas numa lógica de continuidade, tendo sempre em vista a projeção dos efeitos das decisões tomadas sobre o futuro. Em relação a cada uma, vigora uma lógica de continuidade e de manutenção das respetivas condições essenciais, o que pressupõe que se mantenham e sejam continuadas no futuro sem descaracterização absoluta. Não bastará, portanto, um juízo atualista, tendo por base as condições e circunstâncias presentes, importando equacionar a sua projeção, para que, em condições normais e previsíveis, não sejam observadas ruturas significativas no seu equilíbrio. Trata-se, portanto, de uma dimensão de análise intimamente relacionada com a equidade intergeracional, pois procura-se averiguar se as gerações futuras podem continuar a beneficiar de tais condições e se não são demasiado oneradas com as consequências das decisões assumidas no presente e que sobre elas produzem os seus efeitos[921].

O sistema fiscal assume um papel preponderante no que respeita à obtenção e manutenção das condições das quais dependem as diferentes "sustentabilidades" enunciadas, desdobrando-se em diferentes formas de atuação em função das potencialidades que a figura do imposto apresenta para a sua realização.

***

Em resumo, o sistema fiscal tem por principal objetivo a arrecadação de receita através das quais são financiadas as despesas públicas decorrentes da satisfação de necessidades coletivas públicas que se manifestam nos mais diversos domínios. No entanto, através dele são também prosseguidas – a título secundário – finalidades redistributivas e regulatórias, caso em que os regimes fiscais são funcionalizados pelo propósito de intervir social, económica e ambientalmente. Será possível

[921] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Direito da Despesa Pública, cit., 105-109. A este propósito, TAVARES DA SILVA refere a sustentabilidade como "um princípio-garantia das gerações futuras e, portanto, uma dimensão concretizadora do princípio da justiça intergeracional". Cfr. SILVA, Suzana Tavares da, Razão de Estado e princípio da razoabilidade, in Trajectorias de Sustentabilidade, Tributação e Investimento, (Suzana Tavares da Silva e Maria de Fátima Ribeiro, coordenação), Imprensa da Universidade de Coimbra, 2017, 111-112. A este respeito, numa perspetiva financeira, HAROLD BUCHANAN assinala que, ainda que nem todas as decisões atuais devam privilegiar os interesses das gerações futuras perante os interesses da presente, não se deverá perder de vista que estamos a tomar decisões que afetam sujeitos que não são ouvidos na sua formação, o que implica um imperativo moral de tomar em consideração os seus interesses. Segundo o autor, importa assegurar que os padrões de despesa e recurso a receitas creditícias não fazem perigar a sustentabilidade financeira pública, e tenha em consideração que os cortes atuais na receita fiscal atual correspondem a aumentos no futuro, uma vez que as escolhas fiscais acabam sempre por ter de ser pagas. Cfr. BUCHANAN, Neil Harold, *What do we owe future generations?*, in George Washington Law Review, 77, 2009, 1237, 1283-1284.

vislumbrar nesta configuração teleológica tripartida um traço comum: a funcionalização do imposto em prol da ideia de sustentabilidade. E este é um ponto-chave do nosso trabalho. Com efeito, no contexto de um Estado fiscal, a sustentabilidade financeira pública resultará diretamente dependente da capacidade de o sistema fiscal gerar receitas suficientes para fazer face às despesas geradas com a existência e funcionamento do aparato jurídico-institucional público (sem as quais o mesmo se tornará inoperante e paralisará), observando-se, assim também, uma estreita dependência da sustentabilidade institucional em relação à financeira. Será assim, sem prejuízo de, numa outra perspetiva, a própria sustentabilidade financeira se encontrar dependente da sustentabilidade institucional, porquanto a capacidade arrecadatória do sistema fiscal dependerá da existência de um corpo jurídico-institucional normador, executivo e jurisdicional estável e operante. Simultaneamente, as dimensões social, económica e ambiental da sustentabilidade, na medida em que a sua concretização que resulte dependente da intervenção dos poderes públicos, estarão imediatamente dependentes da sustentabilidade institucional e mediatamente dependentes da financeira. Mas também estas estarão dependentes daquelas, seja porque a degradação do tecido social poderá inviabilizar o funcionamento das instituições públicas, seja porque a erosão das condições económicas poderá impossibilitar a criação de riqueza em níveis quantitativos adequados à obtenção de receitas fiscais capazes de suportar as necessidades financeiras públicas, ou ainda porque a deterioração das condições ambientais poderá, no limite, impossibilitar a própria subsistência humana. De entre o conjunto de instrumentos públicos suscetíveis de serem utilizados com o propósito de evitar a insustentabilidade nestes domínios, serão destacáveis os instrumentos fiscais de caráter redistributivo e regulatório.

Considerando o exposto, as diversas finalidades que apontamos ao sistema fiscal (arrecadatórias, redistributivas e regulatórias) poderão obter a sua síntese através de uma ideia de "sustentabilidade", a partir da qual as mesmas serão suscetíveis de ser observadas como diferentes formas de prosseguir um objetivo comum: uma ideia de sustentabilidade multidimensional da qual depende a efetiva realização da dignidade da pessoa humana enquanto valor ou bem jurídico fundamental.

2.3. Dimensão jurídico-discursiva do sistema fiscal

O processo de diferenciação sistémica que conduz ao "isolamento" do sistema jurídico a partir do macrossistema social e perante os demais sistemas sociais – como o político, o económico ou o moral – determina que os mesmos passem a assentar em códigos comunicativos próprios e reciprocamente diferenciados, o que acaba por permitir que uma solução que se revele juridicamente

adequada possa revelar-se inconveniente numa perspetiva política, económica ou moral, do mesmo modo que uma solução que se revele necessária ou aconselhável segundo estes "pontos de vista" poderá ser considerada invalida, porquanto se incompatibilize com as normas jurídicas vigentes[922].

Este processo de diferenciação comunicacional também poderá ser observado no interior do sistema jurídico, a partir da formação de agregados de normas que – sem prejuízo de comungarem das dimensões essenciais transversais a todo o sistema jurídico (por exemplo, Estado de Direito, democracia, igualdade) –, adquirem esquemas de linguagem próprios, teias de dependência específicas, métodos exclusivos, princípios e regras singulares, que dão corpo ao um código comunicativo que os torna diferentes, permitindo a sua distinção dentro do cosmos normativo[923]. Por aqui resulta a possibilidade de a mesma realidade social resultar sujeita a diferentes "perspetivas jurídicas" conforme a relevância que assuma nos diversos subsistemas jurídicos, considerando os instrumentos jurídicos que neles são utilizados e as finalidades que através deles são prosseguidas, podendo falar-se assim, por exemplo, numa perspetiva civilista, penalista ou fiscalista dos fenómenos. Aliás, no contexto de determinado subsistema jurídico, a instituição de conceitos específicos ou a atribuição de significados diferenciados a conceitos utilizados nos demais, constitui uma manifestação deste processo de diferenciação comunicativa. Poderá, inclusivamente, verificar-se o caso de os códigos comunicativos presentes em cada subsistema se apresentarem dissonantes entre si. Com efeito, embora a qualificação que o sistema jurídico estabelece em relação aos factos e comportamentos dos sujeitos deva ser unívoca, tal não impedirá que lhes sejam associados efeitos distintos nos diversos subsistemas que os tomam em consideração, uma vez que em cada um deles podem existir diferentes interesses a proteger e diferentes finalidades a prosseguir, importando, em todo o caso, que os mesmos não recebam juízos de sinal contrário entre os diversos subsistemas que os tomam em consideração[924].

Em cada um dos subsistemas – e em termos consequenciais à sua relativa autonomia – será possível identificar um código comunicativo ou uma linguagem própria e diferenciada daquela que é mantida nos demais segmentos jurídicos,. Tomando por referência o sistema fiscal, torna-se possível identificar a utilização de um "código comunicativo" próprio e de abordagens específicas que se

[922] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Direito pós-moderno, patologias normativas e protecção da confiança, cit. 11-12,.

[923] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Finanças públicas e pós-modernidade: o Direito Financeiro como desvio à natureza principiológica e jurisprudencialista do Direito da União Europeia, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano IV, n.º 1, 2011, 147.

[924] Cfr. GIOVANNINI, Alessandro, Il Diritto Tributario per Princìpi, cit., 47-48; COLLET, Martin, Droit fiscal, 3.ª édition, Thémis droit, PUF, Paris, 2012, 99. Pense-se, por exemplo, da necessidade de, no âmbito da tributação das empresas, não permitir a dedução como custo fiscal de custos suportados com atividades punidas do ponto de vista contraordenacional ou penal; ou da importância de não conceder tratamentos fiscais priviligiados a comportamentos sancionados do ponto de vista contraordenacional, ou de penalizar fiscalmente comportamentos fomentados através da concessão de subvenções.

distanciam das que resultam presentes nos demais segmentos normativos – isto é, não se "fala" uma "linguagem" civilista, penalista ou administrativista, mas uma linguagem fiscal. O código de comunicação a que se faz alusão acaba por decorrer da própria articulação e organização interna do sistema fiscal, muito por força do modo como se limitam e complementam os respetivos princípios enformadores e como, nesse contexto, se movem as respetivas finalidades.

As exigências especialmente reforçadas que se associam à criação e disciplina dos impostos – desde logo, quando consideradas as que são constitucionalmente impostas à disciplina das demais figuras tributárias – explica-se pela intensidade da agressão que produzem sobre a esfera jurídica dos contribuintes, considerando a inexistência de uma qualquer contrapartida (salvo no remoto sentido do benefício dos serviços públicos) associada ao seu pagamento, do mesmo modo que também é a intensidade da ablação produzida que determina que seja diversa a amplitude e significado do princípio da igualdade em relação a cada figura tributária. A comunicação normativa produzida no seu interior não apenas assegura parâmetros de orientação teleológica que se revelam fundamentais ao nível da interpretação normativa, como fornece critérios para descoberta e para o suprimento das incompletudes normativas e estabelece específicos quadros axiológico-valorativos que permitem identificar contradições valorativas no seu interior[925].

A (tendencial) autonomia que carateriza o sistema fiscal permite-lhe socorrer-se de conceitos utilizados noutros segmentos normativos do sistema jurídico e atribuir-lhes um significado distinto, tendo em vista os seus interesses e objetivos próprios, sem que esta "relatividade dos conceitos jurídicos" seja de qualificar como uma patologia de ordem sistemática[926] – aliás, a derrogação do sentido associado às fórmulas textuais utilizadas noutros segmentos normativos é bem reveladora da

[925] Não significa isto, em todo o caso, que se adira a posicionamentos que sustentam a existência no Direito fiscal de métodos e critérios hermenêuticos diferenciados, como os da "odiosidade do fisco" ou do "caráter excecional das normas impositivas", os quais se encontram hoje ultrapassados, mas que estiveram na base de teorias de interpretação das normas jurídico-fiscais, como as que preconizavam para os casos duvidosos uma interpretação mais favorável ao contribuinte, ou em sentido oposto, in dúbio pro fisco (a propósito, cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 385). As normas fiscais são interpretadas com recurso aos recursos hermenêuticos vigentes no sistema jurídico, sem que o facto de as mesmas se integrarem num subsistema especial do mesmo comporte um tratamento interpretativo diferenciado. A este respeito, prevê a LGT – no n.º 1 do seu artigo 11.º – que "na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras gerais de interpretação e aplicação das leis". É certo que neste contexto, podem suscitar-se dúvidas a propósito do sentido do n.º 3 do artigo citado, do qual resulta que "persistindo dúvidas sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários", porquanto a mesma parece indiciar uma inclinação para a teoria da interpretação económica das normas fiscais. Esta disposição encerrará, no entanto, uma contradição insuperável que a torna de pouca (ou nenhuma) valia: findo o exercício hermenêutico não podem subsistir dúvidas sobre o sentido normativo. O que se refere não prejudica, em todo o caso, a possibilidade de o específico contexto principiológico do sistema influir diretamente sobe os sentidos interpretativos desenvolvidos neste contexto. Por exemplo, o específico modo como é interpretado o princípio da igualdade no contexto fiscal tem um impacto preponderante no modo como as demais normas são interpretadas (Cfr. BIRK, Dieter, *Diritto Tributario Tedesco,* cit., 19). Mas daqui nenhuma novidade resultará, face ao modo como se desenvolve a hermenêutica jurídica nos demais segmentos normativos do sistema jurídico.

[926] Cfr. KIRCHHOF, Paul, Tributação no Estado Constitucional, cit., 2016,116.

especificidade do sistema fiscal[927]. De facto, este, constituindo parte integrante do sistema jurídico, comungará dos conceitos desenvolvidos nos seus demais sectores, servindo-se deles, nomeadamente, aquando do recorte normativo dos factos tidos por relevantes para o efeito do nascimento das obrigações fiscais[928]. Nuns casos, esses conceitos mantêm no sistema fiscal o sentido que lhes é atribuído pelo segmento normativo do qual são originários; noutros, porém, a disciplina fiscal – sobretudo por questões relacionadas com a necessidade de assegurar uma resposta adequada às exigências de combate à evasão e à fraude – promove uma distorção conceitual, atribuindo-lhes significações diferenciadas, alargando ou modificando o seu significado original[929]. Muitos outros exemplos poderiam aqui ser abordados, mas para ilustrar esta ideia bastarão os seguintes: o conceito de salário em sede de IRS é distinto da sua noção laboral; o conceito de custo para efeitos de IRC é diferente da sua noção contabilística; o conceito de prestação de serviços para efeitos de IVA é diferente da sua noção civilística; o conceito de transmissão para efeitos de IMT é diferente do conceito civilístico; o conceito de prédio para efeitos de IMI é diferente da sua noção civilística[930]. Embora integre o sistema jurídico e comungue dos conceitos desenvolvidos no contexto dos demais segmentos normativos daquele, o sistema fiscal concebe conceitos específicos e adultera os conceitos utilizados nos demais segmentos normativos quando aplicados no contexto fiscal[931].

2.4. Dimensão orgânico-institucional do sistema fiscal

Recupera-se aqui uma ideia que salientamos a propósito do "institucionalismo jurídico", nomeadamente a que se reporta à necessária complementação entre as dimensões normativa e organizatória do sistema jurídico – ao que aqui importa, do sistema fiscal. Como temos vindo a assinalar, para que se revele capaz de assegurar aos seus destinatários uma adequada identificação e compreensão dos padrões que estabelece, de modo a que aqueles possam ajustar o respetivo comportamento em função destes, a estrutura normativa em que o sistema jurídico assenta deverá

[927] Cfr. BORIA, Pietro, *I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale,* cit., 83; COLLET, Martin, *Droit fiscal*, cit., 98-99; XAVIER, Alberto, Direito Tributário Internacional, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2016, 280. Assinalando como inevitável a emergência de conflitos concetuais entre os diferentes sectores do sistema jurídico, face à discrepância dos sentidos que certos conceitos recebem nos diferentes segmentos normativos. Cfr. TEUBNER, Gunther, O Direito como Sistema Autopoiético, cit., 228.

[928] É, aliás, reiterada a utilização pelo sistema fiscal de conceitos e regimes originários de outros segmentos normativos, aspeto que em grande medida se deverá ao facto de o primeiro operar através de um processo de sobreposição sobre os segundos, procurando captar as incidências fiscais das operações realizadas no seu contexto.

[929] Constituem claros exemplos do que se refere a receção dos conceitos de "prédio" e de "transmissão" operada pelas normas jurídicas fiscais que disciplinam a incidência do IMI e do IMT, os quais assumem no contexto fiscal uma amplitude bastante diferente daquela que lhes é reservada no contexto civilista.

[930] Cfr., respetivamente, n.ºs 2 e 3 do artigo 2.º do CIRS; artigo 23.º do CIRC; artigo 4.º do CIVA; artigo 2.º do CIMT.

[931] A propósito, cfr. FAVEIRO, Vítor António Duarte, O Estatuto do Contribuinte, cit., 513.

caraterizar-se pela coerência e completude. No entanto, tal não será suficiente para que as prescrições comportamentais que estabelece sejam dotadas da necessária eficácia. A aplicação destas normas e também a sua própria criação, dependerão da existência de um aparato organizatório tendencialmente estável e permanente ("instituições") dotado de competências legiferantes, jurisdicionais e administrativas[932]. Estas serão duas dimensões que se pressupõem mutuamente, sendo por isso incindíveis, de tal forma que as normas jurídicas inexistem sem estes órgãos, ao mesmo tempo que a atuação destes não deixa de ser disciplinada por aquelas. Estas são ideias importantes quando lidamos com o sistema fiscal.

(i) Juridicidade e estrutura orgânico-institucional

Como dissemos em outro momento e ora se reitera, esta será uma investigação que se estriba na dimensão normativa do sistema fiscal. Sem que tal signifique inverter o "rumo" da presente investigação, no presente apartado procurar-se-á atentar – ainda que de forma breve – na dimensão institucional do mesmo, por duas razões: por um lado, trata-se de uma dimensão imprescindível no que respeita à sua existência e efetividade do tecido normativo-fiscal; e, por outro, a estrutura orgânica em que aquela se reflete será uma realidade juridicamente disciplinada, o que pressupõe a existência de um acervo normativo dedicado à sua formação e funcionamento. Trata-se, em abstrato, de atender ao que em outro momento desta investigação designamos de "sistema jurídico-institucional", embora com um enfoque limitado ao complexo de pessoas e organizações que levam a cabo (jurídica e factualmente) o processo de criação e aplicação das normas fiscais. Ainda que coubesse também aqui, portanto, a referência aos órgãos que intervêm no processo de criação normativa em matéria fiscal, uma vez que essa será uma matéria que fomos assentando ao longo de diferentes momentos da presente investigação, dedicaremos o presente apartado à sua dimensão aplicativa, concretamente à "administração tributária", enquanto "instituição" vocacionada para aplicação e controlo da aplicação (por parte dos próprios obrigados tributários) das normas tributárias. Sem prejuízo da importância que se lhe reconhece, não cuidaremos aqui também tratar da dimensão institucional do sistema fiscal que se reflete ainda na existência de órgãos jurisdicionais aptos para apreciar os litígios emergentes de relações jurídicas. A este respeito, daremos nota da existência de uma jurisdição que especificamente se dedica à apreciação de conflitos de pretensões de natureza administrativa e tributária, no contexto da qual se observa, em termos competenciais, uma demarcação entre órgãos jurisdicionais ou secções

[932] A existência deste aparato organizatório-institucional não deverá registar-se em termos precários, mas permanentes, sendo esta, aliás, uma das componentes da ideia de sustentabilidade multidimensional que, como veremos, orienta finalisticamente o sistema fiscal. A propósito, ver o Ponto 2.2.2..

dentro do mesmo órgão jurisdicional, que se dedicam a uma e outra matéria, o que tem permitido que a doutrina aluda à existência de uma "jurisdição tributária"[933]. Não sendo este o fórum adequado para desenvolver tal discussão, diremos apenas que esta não será uma jurisdição em sentido estrito, ou, pelo menos, não será uma jurisdição que se autonomize enquanto tal relativamente à "jurisdição administrativa", observando-se, em sentido distinto uma demarcação competencial a respeito dos poderes cognitivos sobre um e outro núcleo material[934].

A existência de um sistema fiscal pressupõe, como temos tido oportunidade de assinalar, um corpo coerente e completo de normas jurídicas, que seja integrado, não apenas por normas substantivas que, em termos amplos, se dirijam à disciplina das relações jurídicas fiscais, mas também um acervo normativo de caráter adjetivo. Da existência destas dependerá a eficácia daquelas, porquanto disciplinam a sua concreta aplicação. Nestas normas fiscais adjetivas será encontrado respaldo para o desenvolvimento do conjunto de atuações e procedimentos tendentes a assegurar a efetiva aplicação das normas substantivas que regulam os diferentes vínculos jurídicos em matéria de imposto. Este bloco normativo é, portanto, integrado por normas fiscais que assumem a especificidade de estabelecerem prescrições ao nível da existência e funcionamento de uma "entidade" administrativa, revelando-se instrumentalmente motivadas numa dupla perspetiva: são instrumentais em relação às normas fiscais adjetivas, porquanto a efetividade destas depende da presença daquelas; e são, naturalmente, instrumentais em relação às finalidades do sistema fiscal.

Como se assinala, o sistema fiscal não será dotado de operacionalidade na consecução das suas finalidades se não for acompanhado de uma adequada estrutura orgânico-institucional que se encontre revestida de poderes de atuação capazes de assegurar que as normas fiscais são efetivamente aplicadas. Com efeito, a realização das suas finalidades pressupõe uma adequada organização legal e administrativa que permita a arrecadação de receita em níveis adequados e que permita a prossecução de objetivos sociais coerentes e compatíveis com o plano axiológico e teleológico recortado ao nível constitucional[935]. Em termos simples, a arrecadação de receita através da cobrança de impostos, a sua utilização como forma de assegurar uma redistribuição dos rendimentos e

---

[933] A propósito do conceito de "jurisdição tributária", por todos, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Lições de Procedimento e Processo Tributário, Almedina, Coimbra, 2019, 14-16. Com interesse, ver igualmente VÁRIOS AUTORES, Em defesa da autonomia da jurisdição administrativa e fiscal [depoimentos], CEDIPRE, 2018, in https://www.fd.uc.pt/cedipre/wp-content/uploads/2018/11/Book_Depoimentos.pdf.

[934] Sem prejuízo dos problemas de uniformidade concetual (nas referências: "fiscal" e "tributária"), o que se refere será extraído a partir da análise e articulação das seguintes disposições normativas: n.º 3 do artigo 212.º da Constituição e artigos 1.º, 4.º, 24.º-27.º, 37.º-38.º, 39.º-44.º e 45.º-50.º do ETAF. Com pertinência, a propósito da demarcação das fronteiras competenciais entre "tribunais administrativos" e "tribunais tributários", entre outros, cfr. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 18.04.2018, no Processo n.º 046/18, de 12.07.2017, proferido no âmbito do Processo n.º 0610/17, e 03.06.2015, proferido no âmbito do Processo 0172/15.

[935] Cfr. BORIA, Pietro, I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale, cit., 79.

da riqueza ou com o propósito de condicionar (positiva ou negativamente) os comportamentos dos contribuintes, não será assegurada se não existir um aparato organizatório dotado de meios humanos e materiais adequados e que leve a efeito um conjunto de atuações no domínio da aplicação normativa em matéria fiscal, o que poderá, nomeadamente, corresponder a iniciativas de avaliação de realidades fiscais, de liquidação ou cobrança de impostos, de fiscalização e controlo do cumprimento das obrigações fiscais de colaboração por parte dos contribuintes, de correção da atuação daqueles ou de a sancionar (quando se revele necessário). Exige-se que sejam em adequado número os funcionários colocados à disposição da referida "instituição", bem assim a qualificação destes para o exercício das funções que lhes são acometidas, do mesmo modo que exige que aquela disponha de infraestruturas, equipamentos e meios apropriados ao desenvolvimento das tarefas cujo desenvolvimento é dela exigido. Sob a designação de "administração tributária" encontra-se, então, um conjunto de meios materiais e humanos que integram o *sector* público e cuja atividade se apresenta imprescindível para tornar efetivo o cumprimento das obrigações tributárias.

Quando a referida dimensão institucional esteja ausente, poderá ser colocada em crise a possibilidade de qualificar certo conjunto normativo como um verdadeiro sistema fiscal, na medida em que se conclua faltar-lhe a caraterística da completude. Certo será, no entanto, que esta observação poderá assumir amplitudes distintas: poderá tratar-se de uma incompletude jurídica, quando se verifique inexistir suporte normativo adequado ou suficiente para a sua existência física ou material; ou de uma incompletude fáctica ou empírica, quando se verifique existir uma previsão normativa adequada ou suficiente, à qual não seja oferecida a necessária concretização em termos práticos, faltando-lhes as necessárias infraestruturas, meios humanos, meios materiais ou recursos tecnológicos adequados. Apenas quando a omissão seja do primeiro tipo se poderá falar de uma ausência de completude do sistema fiscal em termos jurídico-normativos, observando-se a inexistência de regulação relativamente a um domínio no qual a mesma será exigida, ao abrigo dos princípios enformadores do sistema fiscal e das disposições que estabelecem as suas finalidades. Esta será, em todo o caso, uma temática que recuperaremos adiante. Cabe, em todo o caso, assinalar a fundamentalidade da referida pretensão regulatória, uma vez que se esta estiver ausente, não se poderá falar verdadeiramente de um défice normativo.

O que se refere não será prejudicado pelo facto de, hodiernamente, fruto de um processo de privatização do sistema de gestão fiscal, as tarefas de aplicação normativa se encontrarem largamente acometidas aos sujeitos privados – contribuintes ou não –, os quais são chamados a colaborar no exercício das funções de administração dos impostos. O caráter eminentemente público destas funções

implica que o Estado delas não se demita em absoluto, de tal forma que o citado fenómeno de privatização é concretizado através de um duplo movimento: por um lado, um movimento de deslocação de uma grande parte competências de aplicação normativa em matéria fiscal do *sector* público para o *sector* privado; mas, por outro, por um "processo" de requalificação ou de transformação do tipo de funções desenvolvidas pelo *sector* público nesse contexto, as quais tendem a evidenciar a passagem de um acervo competencial de intervenção aplicativa direta, para uma lógica de controlo e correção de tal aplicação por parte dos agentes privados[936]. Daqui se extrairá que, não obstante o referido fenómeno, não poderá o Estado (amplamente considerado) demitir-se em absoluto das suas funções ao nível da administração dos impostos, pelo que nos casos em que não lhe caiba a sua direta aplicação, sempre deverá por ele ser desenvolvida uma atividade de acompanhamento, controlo e fiscalização da sua correta aplicação pelos sujeitos privados, atuando de forma corretiva quando observe desvios à juridicidade.

(ii) A estrutura orgânico-institucional do sistema fiscal português

Tomando em consideração o sistema fiscal português, será possível observar que o mesmo se expressa numa perspetiva orgânico-institucional através de um aparato organizatório personalizado e dotado de competências administrativas em matéria de imposto: a "administração tributária". A designação desta (como "tributária" e não como "fiscal") resulta do facto de tal aparato não assumir exclusivamente funções aplicativas ao nível da matéria dos impostos, antes beneficiando de um âmbito de intervenção mais amplo, reportado a matéria tributária, na qual, naturalmente, se incluirá a de natureza fiscal. As normas que disciplinam a sua constituição e funcionamento – ou, pelo menos, aquelas que não respeitem exclusivamente a certa figura tributária – farão simultaneamente parte do que designamos por "sistema fiscal" e "sistema tributário". Este conceito de "administração tributária" assume natureza complexa, avocando uma pluralidade de órgãos diversos (pertencentes a pessoas jurídicas distintas), aos quais são atribuídas competências ao nível da aplicação das normas fiscais e do controlo da sua aplicação por parte dos contribuintes ou terceiros aos quais seja legalmente acometida tal responsabilidade.

A administração tributária assume a configuração jurídica de "um verdadeiro sujeito de Direito", sendo-lhe legalmente reconhecida a titularidade de posições jurídicas subjetivas merecedoras de tutela, tais como direitos subjetivos de natureza concreta (por exemplo, o direito a exigir de certo contribuinte o pagamento de certa quantia a título de imposto ou o cumprimento de determinada

[936] A este propósito, cfr. SILVA, Hugo Flores da, A Privatização do Sistema de Gestão Fiscal, cit., 354 e seguintes.

obrigação acessória), mas também poderes jurídicos de natureza abstrata (como, por exemplo, proceder às diligências necessárias ao apuramento da verdade material, liquidar impostos, rever atos tributários ou emitir orientações genéricas com vista à uniformização da aplicação das normas fiscais)[937]. O conceito, embora imprecisamente recortado, é fornecido pelo artigo n.º 3 do artigo 1.º da LGT, o qual nele integra todas as entidades legalmente incumbidas da liquidação e cobrança de impostos, o que significa que compreenderá: (*a*) a Administração Tributária e Aduaneira (ATA), que consiste num serviço da administração direta do Estado, integrado na orgânica do Ministério das finanças[938], ao qual é legalmente acometida a responsabilidade pela a administração dos impostos, dos direitos aduaneiros e de outros tributos que lhe sejam atribuídos, sendo-lhe reconhecidas amplas competências, por exemplo, ao nível da avaliação, da liquidação, da cobrança, da fiscalização e da prestação de informação[939]; (*b*) outras entidades públicas (tais como as Regiões Autónomas ou as Autarquias Locais[940]) ou outros órgãos da pessoa coletiva Estado (tais como os diferentes ministérios ou secretarias de Estado), desde que lhes seja legalmente reconhecidos poderes funcionais ao nível da administração de tributos; (*c*) e certas entidades privadas investidas em funções públicas, portanto no pressuposto de que lhes sejam reconhecidas competências jurídico-publicistas ao nível da administração de tributos, como sucederá nos casos em que tais faculdades sejam por elas recebidas ao abrigo de contratos de concessão, os quais consistem em contratos pelos quais determinado ente privado se obriga a gerir, em nome próprio e sob sua responsabilidade, uma atividade de serviço público, durante um determinado período[941]. Repare-se, em todo o caso, que a atividade de natureza tributária (portanto a prática de atos jurídicos e materiais ou a emanação de normas ao abrigo de normas tributárias) não esgotará o âmbito de intervenção de tais entidades e órgãos, pelo que os mesmos poderão atuar (e efetivamente atuam) desprovidos das suas vestes de "administração"

---

[937] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Lições de Procedimento e Processo Tributário, cit., 20.

[938] Considerando a sua criação, e consequente extinção da Direção Geral dos Impostos, da Direção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo e da Direção Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros. Cfr. n.ºs 2 e 3 do artigo 27.º do Decreto-Lei n.º 117/2011, de 15 de dezembro). A propósito da evolução da orgânica da administração fiscal na sequência da reforma fiscal dos anos sessenta para o sistema fiscal atual, resultante da reforma dos anos oitenta, Cfr. NABAIS, José Casalta, Direito Fiscal, 10.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2017, 289-291.

[939] Cfr. artigos 1.º e 2.º do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro. A ATA integra organicamente o Ministério das Finanças, e nos termos do n.º 1 do artigo 14.º do Decreto Lei n.º 117/2011, de 15 de dezembro (Lei Orgânica do Ministério das Finanças)

[940] A propósito pode assumir-se uma espécie de desdobramento do sistema fiscal em subsistemas de base institucional, em função da existência de uma pluralidade de níveis de "governo" diferendos (cfr. BORIA, Il Sistema Tributario, cit., 9). Quanto às sua competencias normativas em matéria fiscal, observe-se o disposto no Ponto 2.2.2 da Parte III.

[941] Em geral, sobre o referido instrumento jurídico, cfr. GONÇALVES, Pedro, A Concessão de Serviços Públicos, Almedina, Coimbra, 1999. A propósito do exercício de poderes públicos por entidades privadas, cfr. GONÇALVES, Pedro, Entidades Privadas com Poderes Públicos, Almedina, Coimbra, 2008. Em especial, assinalando o exercício de competências tributárias por estas entidades, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, SILVA, Hugo Flores da, Almedina, Coimbra, 2017, 75-76.

tributária[942]. O conceito compreende, portanto, para além da dimensão orgânico-institucional, uma preponderante dimensão funcional, formando-se a partir da articulação de ambas. Falamos, por isso, de uma realidade de contornos extremamente fluidos, não se revelando simples a sua delimitação. Os órgãos da administração tributária – assim concebida – encontram-se investidos de um complexo de poderes funcionais (competências) que lhes são normativamente atribuídos – segundo os típicos critérios da competência em razão da hierarquia, matéria, território e valor – para que possam desenvolver as funções que são colocadas sob a sua responsabilidade[943], envolvendo tanto a prática de atos individuais e concretos (como será o caso dos atos de reconhecimento de benefícios fiscais, de liquidação, de cobrança, de inspeção, etc.) como de atos de caráter geral e abstrato (dos quais as orientações genéricas constituirão o exemplo mais frequente). É, aliás, esta institucionalização e personalização da "administração tributária" que permite que esta integre no seu âmbito a dimensão subjetiva das relações jurídicas tributárias (e assim, ao que nos interessa, também nas fiscais), nelas figurando como sujeito ativo, recebendo tal qualificação quando corresponda à entidade "titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias a que o sujeito passivo está adstrito"[944].

Como assinalamos, a administração tributária deverá beneficiar de infraestruturas, recursos humanos e recursos materiais, mormente de base tecnológica, adequados ao desenvolvimento das suas funções. A propósito dos recursos tecnológicos, dir-se-á que os mesmos assumem, no contexto de um sistema de administração dos impostos fortemente massificado, um elemento fulcral, determinando, inclusivamente, à luz de uma ideia de praticabilidade, até onde poderá ir a própria concretização dos princípios constitucionais fiscais, considerando as limitações de ordem fática que perante os mesmos se levantam. Com efeito, a colocação de recursos de base informática ao serviço da execução das tarefas de gestão fiscal será de uma valia inestimável, permitindo (mediante um prévio processo de programação do sistema informático e da sua "alimentação" com informação, para o efeito, relevante) o desenvolvimento de mecanismos de fiscalização da atuação dos contribuintes executados de modo instantâneo, bem assim a produção de atos – nomeadamente, atos de liquidação – sem que para o efeito seja exigida uma intervenção humana direta[945].

---

[942] O que se refere resulta menos evidente no caso da ATA (sem prejuízo de também assumir competências que não compreendem a aplicação de normas de caráter tributário, caso em que revestirá a natureza de mera "administração pública", como sucederá, por exemplo, com determinadas orientações laborais ou disciplinares), mas revela-se manifesto quando, por exemplo, se tome em consideração os casos das Regiões Autónomas e das Autarquias Locais, as quais – evidentemente – assumem atribuições e competências que se espraiam muito para além da matéria tributária.

[943] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Lições de Procedimento e Processo Tributário, cit., 164-169.

[944] A propósito do conceito, e para mais desenvolvimentos, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, SILVA, Hugo Flores da, Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária, cit., 67 e seguintes.

[945] Em específico, sobre a informatização de atos no procedimento tributário, cfr. SANCHES, José Luís Saldanha, A quantificação da obrigação tributária: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 173, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1995,

A ideia de que não assumirá caráter meramente didático o recorte do conjunto das normas fiscais como um (sub)sistema resulta pelo exposto reforçada, uma vez que de tal facto decorrem – entre outras – consequências do ponto de vista orgânico-institucional, mormente a existência de órgãos e entidades especificamente vocacionadas para a aplicação das normas fiscais, ainda que sejam fluidos os contornos da entidade que designamos por "administração tributária".

3. A coerência do agregado normativo-fiscal

3.1. O significado da exigência de coerência fiscal: em especial, o problema das contradições axiológicas

Apenas a integração e organização sistemática das normas permite entendê-las, não como um fenómeno isolado, mas como parte de um conjunto, sendo esta uma afirmação que tanto será verdade para o sistema jurídico globalmente considerado, como para cada um dos seus desdobramentos subsistémicos. Recuperando aqui algumas coordenadas desenvolvidas no Ponto 3.4. da Parte I, dir-se-á que a exigência de sistematicidade ou coerência decorre do próprio conceito de sistema, o qual reclama (nomeadamente) que as unidades normativas individualmente consideradas e no seu conjunto se encontrem – tanto quanto possível – dispostas entre si numa relação coerente e não disjuntiva, o que pressuporá o estabelecimento em bases claras dos nexos que se estabelecem entre as mesmas.

A necessidade de dar corpo a um edifício normativo que possa ser efetivamente compreendido e aplicado, bem como a importância de assegurar a sua aceitação, tanto numa perspetiva global como em relação a cada uma das soluções que incorpora, pressupõem que os seus elementos sejam configurados e se encontrem dispostos de modo coerente. Logo por aqui se observa que o cumprimento da exigência de sistematicidade não corresponde a uma mera exigência de "estética" ou "cosmética" jurídicas, resultando seu cumprimento vantagens concretas, traduzidas numa maior harmonia entre os elementos que integram o sistema fiscal, mas também uma maior transparência, inteligibilidade e praticabilidade associada aos mesmos[946]. Em todo o caso, como tivemos oportunidade de assinalar, a natureza sistémica do conjunto dos impostos – ou, na perspetiva normativa que aqui adotamos, o conjunto das normas que os disciplinam – é reconhecida e exigida pela própria

145-147; e SILVA, Hugo Flores da, A Privatização do Sistema de Gestão Fiscal, cit., 2014, 333 e seguintes; PRIETO, Maria Cazorla, Las llamadas liquidaciones paralelas en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, CISS, Valencia, 1989, paginas 128. Em geral, sobre a informatização de atos administrativos, com interesse, cfr. GONÇALVES, Pedro, *O ato administrativo informático*, in *Scientia Iuridica*, Tomo XLVI, 1997, n.º 265/267, 47 e seguintes.

[946] Cfr. TIPKE, Klaus, LANG, Joachim, Direito Tributário..., cit., 178-180.

Constituição, a qual, como vimos, para além de reconhecer o conceito de "sistema fiscal", estabelece os seus princípios enformadores e contribui ativamente para fixação da sua estrutura. Para que, de facto, o conjunto das normas que disciplinam os impostos mereça a qualificação de sistema, deverá reunir um conjunto de propriedades, de entre as quais se destaca a exigência de coerência, a qual se reporta às unidades normativas que o integram, verificando-se transversalmente em relação a todas e determinando que não deverão apresentar-se reciprocamente contraditórias, isto é, não devem contradizer-se em termos lógicos, de tal forma que o cumprimento de uma pressuponha o incumprimento da outra, um problema que terá na sua base a estatuição simultânea de comportamentos de sinal contrário (uma norma a obrigue e outra proíba; uma obrigue e outra permita; ou uma proíba e outra permita). Significa isto que as normas que integram o sistema fiscal não poderão encontrar-se dispostas de forma arbitrária, antes devendo ser dispostas de modo harmonioso entre si e na respetiva relação com o todo, porquanto um agregado caótico e desconexo de disposições normativas em matéria fiscal não poderá ser qualificado como um sistema, antes constituindo a sua negação. Determina-se, por esta via, a aproximação das normas que se compatibilizem e complementem reciprocamente e o afastamento daquelas que se revelem contraditórias ou incompatíveis entre si, para que o sistema fiscal corresponda a um conjunto de normas fiscais combinadas (ou, numa perspetiva diversa, a um conjunto de impostos juridicamente disciplinados) por referência a um plano lógico que torne possível a prossecução das finalidades que lhe são atribuídas.

Idealmente, os elementos do sistema fiscal deverão ser dispostos de forma articulada entre si, sem incompatibilidades e contradições, pressupondo a sua organização racional que o mesmo se apoie em determinados princípios e subprincípios enformadores constitucionalmente consagrados, que parametrizam a atuação do legislador fiscal para que este lhes assegure uma adequada concretização[947], sem que se deva perder de vista que aquele corresponde a uma unidade integrada num sistema jurídico global[948]. Não se ignora, todavia, que a formação de um tecido normativo fiscal no qual estejam absolutamente ausentes as antinomias normativas nunca será totalmente alcançada, sendo esta assumida como uma exigência tendencial ou como um objetivo ao qual se deverá aspirar, sob pena de resultar inevitavelmente votada ao insucesso a tarefa de identificar um sistema fiscal. Como tivemos oportunidade de explicar em momento anterior da presente investigação, a ausência de contradições será um ideal que não será concretizável em termos absolutos, de onde decorre não dever ser perspetivada como uma condição intransponível para a afirmação do carater sistemático de

[947] Cfr. TIPKE, Klaus, Princípio da Igualdade e Ideia de Sistema no Direito Tributário, cit., 521.

[948] Cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 600.

determinado agregado normativo. Assim sendo, será precipitada a negação do caráter sistemático de certo agregado normativo sob análise, pelo simples facto de no seu âmbito serem identificáveis incoerências normativas. Impõe-se, em todo o caso, um permanente esforço no sentido da reconstrução racional do agregado normativo fiscal.

A emergência de conflitos normativos será inevitável por um conjunto variável de razões, de entre as quais - sem pretensão de exclusão –, poderão ser destacadas as seguintes: (i) a complexidade dos objetos regulatórios do sistema fiscal determina que este seja integrado por um universo alargado de dados normativos que importará pôr de acordo – observando-se, inclusivamente, neste contexto, um fenómeno de "inflação normativa"; (ii) a diversidade axiológico-jurídica em que assenta o sistema fiscal, que, no essencial, corresponde à projeção dos valores e princípios do sistema jurídico sobre o específico domínio dos impostos – apurando-se que a convivência de princípios jurídicos representativos de pretensões conflituantes e cujo método aplicativo assenta numa lógica de ponderação; (iii) o sistema fiscal não resulta do labor de um único núcleo de produção normativa, sendo diversificada a proveniência das suas normas, as quais são imputadas a diferentes núcleos, os quais nem sempre se movem num contexto axiológico-jurídico comum – verificando-se um fenómeno de pulverização dos poderes normadores, tanto num plano interno, como num plano externo; (iv) não constituindo uma realidade estanque, o tecido normativo fiscal encontra-se em constante transformação, como forma de assegurar a necessária resposta aos desafios regulatórios que se lhe vão colocando – assistindo-se a um fenómeno de permanente renovação normativa; ou (v) a pressão gerada pelos circuitos comunicativos com origem nos diferentes subsistemas sociais – assinalando-se, em especial, a especial capacidade que certos grupos de pressão manifestam para influir sobre a produção normativa em matéria fiscal.

A respeito do último ponto assinalado, e recuperando uma ideia que deixamos firmada em momento anterior, importará notar que cada subsistema social demarcado a partir do macro sistema social, compreenderá um circuito de comunicação próprio e diferenciado (perante os demais subsistemas) no qual assenta a sua própria autonomização, permitindo que um mesmo substrato factológico possa em cada um deles ser objeto de valorações diferenciadas. Significa isto que poderão não coincidir as soluções reputadas como adequadas, úteis ou necessárias – por exemplo – do ponto de vista jurídico, social, económico ou político, o que tenderá a constituir um foco de permanente conflitualidade que influi sobre a construção do sistema fiscal, da qual este não se conseguirá subtrair. Assim, a racionalidade do sistema fiscal pode ser observada sob ângulos distintos, podendo-se falar de racionalidade económica, jurídica, política, etc., sem que os resultados (favoráveis ou desfavoráveis) a

considerar sejam os mesmos para cada um daqueles enfoques[949]. Não obstante retomarmos esta discussão em momento posterior da presente investigação, dir-se-á, de momento, que uma solução apontada como a que melhor acautela as necessidades regulatórias de um ponto de vista jurídico, poderá ser afastada pela inexistência de condições sociais para a sua implementação, porquanto se revele desaconselhável do ponto de vista económico ou porque seja tomada como desastrosa numa perspetiva política[950]. Uma vez que o condicionam nas suas opções, estas pressões que se projetam sobre o sistema fiscal acabam por modelar a sua identidade, de tal forma que dois sistemas fiscais poderão assentar numa estrutura constitucional idêntica e, ainda assim, divergir fortemente na sua concretização e desenvolvimento, em função do "ambiente" social, económico e político em que, respetivamente, resultam enquadrados.

Importa também compreender que o tecido normativo que integra o sistema fiscal (e assim as soluções jurídicas que compreende) não surge num momento preciso e de forma global, como um produto voluntário, acabado e assente numa estrutura projetada em termos racionais, mas constitui o resultado de um fluir normativo que se vai sedimentando, o que implica que a harmonização e organização das suas componentes acabam por refletir um compromisso possível entre as exigências de racionalidade, por um lado, e a contingência das necessidades regulatórias, por outro. Um sistema fiscal corresponderá (necessariamente) a um produto da interação de fatores históricos e de decisões racionais, pelo que, embora seja frequente a contraposição entre sistemas fiscais históricos e racionais (sendo os primeiros apresentados como o produto espontâneo de uma evolução histórica que acaba por contribuir para uma certa integração e harmonia entre os objetivos prosseguidos e os meios – impostos – utilizados, que impede que estes sejam dispostos de modo caótico; e os segundos como o resultado de uma intervenção deliberada suportada em esquema racionais, por regra oferecidos pela Ciência jurídica, no sentido de assegurar as referidas integração e harmonia), nenhum sistema será exclusivamente histórico ou racional, apenas se revelando possível apreender o contributo de cada fator para a sua formação[951]. A formação de um conjunto de impostos e o modo como se encontram disciplinados no âmbito de um dado sistema jurídico não constitui o exclusivo resultado de um

[949] Cfr. BUJANDA, Fernando Sainz, *Estructura Jurídica del Sistema Tributario*, cit., 18-19.

[950] Naturalmente, o inverso poderá também suceder: medidas que sejam reputadas como social, económica ou politicamente convenientes, sejam de excluir em consideração ao seu desajustamento jurídico.

[951] Neste sentido, sempre pertinente, cfr. BUJANDA, Fernando Sainz de, *Estructura Jurídica del Sistema Tributario*, cit., 12-14, 16. No mesmo sentido, cfr. ROYO, Fernando Pérez, e OUTROS, *Curso de Derecho Tributario, Parte Especial, Novena Edición*, Tecnos, Madrid, 2015, 37; RODRÍGEZ, Isabel Encabo, Los sistemas fiscales, in Manual de Hacienda Publica, Tomo I, Coordinador Manuel J. Lagares Calvo, Instituto de Estudios Fiscales, 1995, 603; SANTOS, J. Albano, Teoria Fiscal, cit., 366-367. Numa perspetiva mais "pessimista", assinala DIETER BIRK que todos os conjuntos de impostos são fundados numa variedade de normas que não são programadas ou elaboradas como um sistema, mas são o resultado de um desenvolvimento histórico, o que acaba por determinar a sua definição como conglomerados ou até como um caos impositivo. Cfr. BIRK, Dieter, *Diritto Tributario Tedesco*, cit., 3-4.

esquema racional previamente estabelecido, contribuindo determinantemente para a sua formação aspetos de variada ordem, tais como o nível das necessidades financeiras públicas sentidas em cada momento, questões de ordem política, a pressão exercida por grupos sociais e económicos. Por esse motivo, a sua composição tenderá a corresponder a uma sequência de múltiplas soluções normativas individuais ao longo do tempo se vão acumulando, como resultado de decisões de ordem política que procuram acautelar uma resposta (contingentemente) adequada às necessidades regulatórias que em cada momento se fazem sentir. Mesmo na hipótese de certo conjunto de impostos ser objeto de uma reforma estrutural através da qual se lhe procure imprimir uma renovada configuração de base racional, não poderá ser negligenciado o facto de esse desenho ser influenciado pelo lastro de opções fiscais que o precederam e pelas múltiplas pressões de origem diversa que tendem a ser exercidas sobre as concretas decisões assumidas em tal contexto. A posterior evolução do sistema assim configurado acaba por revelar uma evolução marcada pela necessidade de dar resposta a exigências de natureza contingente, que o vão afastando da "filosofia" impositiva que se associou à sua implementação.

Em todo o caso, a desordem e a arbitrariedade constituirão a negação de qualquer sistema, pelo que se o agregado de normas que no contexto de certo sistema jurídico disciplina a matéria dos impostos, se encontrar repleto de contradições e incompletudes, resultará comprometida a possibilidade de o qualificar como um "sistema fiscal". De facto, este não pode – por definição – corresponder a uma mera justaposição de normas que versam sobre impostos, antes pressupondo a presença de uma lógica interna que seja objeto de um desenvolvimento normativo coerente, para que possa ser-lhe reconhecido tal estatuto. Como observamos no Ponto 2.1. da Parte I, nos quadros regulatórios de um Estado de Direito, a configuração sistémica do tecido normativo fiscal não constituirá uma simples conveniência ou dimensão de ordem estética, mas de um imperativo inelutável, sob pena de resultarem frustradas as exigências básicas de igualdade e segurança jurídica que integram o núcleo essencial de juridicidade. Para além disso, não se deixará de reconhecer – com SAINZ DE BUJANDA[952] – que um qualquer conjunto de impostos, independentemente do arranjo político que lhe sirva de base, será inelutavelmente confrontado com uma necessidade de integração sistémica, uma vez que uma pluralidade de impostos absolutamente desprovida do elemento integrador e desarticulada, não poderá servir de apoio a nenhuma organização financeira, não apenas porque se apresentaria contrária à lógica mais elementar presente em qualquer tipo de vida política, mas sobretudo porque dificilmente seria capaz de garantir um nível adequado de receitas públicas.

[952] Cfr. BUJANDA, Fernando Sainz de, *Estructura Jurídica del Sistema Tributario*, cit., 13.

Ainda assim, a desejável coerência que no plano teórico se projeta sobre o sistema fiscal, acaba, num plano prático, por ser objeto de uma concretização possível, à luz das diversas adversidades que enfrenta na respetiva concretização. Isto não significará, em todo o caso, que no seu âmbito não prevaleça uma lógica interna, que se possa tomar como suficiente para se falar num sistema fiscal. Para o efeito, serão fundamentais os princípios enformadores do sistema, aos quais cabe atuar como polo aglutinador das diferentes soluções normativas em que o sistema se desenvolve, sendo que a flexibilidade que os carateriza permite-lhes acomodar diferentes soluções como suscetíveis de lhes dar concretização, indo – em maior ou menor medida – ao encontro das plúrimas reivindicações regulatórias que são dirigidas ao sistema fiscal. A existência destes, e o seu desenvolvimento consequencial ao nível da concretização do sistema fiscal, serão fundamentais para que o mesmo cumpra com as exigências de justiça que sobre ele impendem[953].

A exigência de sistematicidade, como se disse, deverá ser assumida em termos tendenciais – portanto, não absolutos –, pelo que a exclusão total de contradições normativas não será condição necessária para a existência de um sistema fiscal. Permanecerão sempre situações de contraste conjuntural ou mesmo patologias derivadas de disfunções existentes nas próprias normas superiores de estruturação, as quais deverão ser resolvidas, através de um permanente labor hermenêutico e de reconstrução normativa. A questão fulcral, neste ponto, passará essencialmente pela existência de remédios no âmbito do sistema que permitam, perante uma contradição normativa, identificar qual a norma que será aplicada e qual a que deverá considerar-se afastada – ou, no limite, se ambas deverão ser afastadas, dando lugar a uma lacuna de colisão, que deverá ser objeto de integração, quando tal se revele concretamente possível. Caso emirjam conflitos normativos no seu âmbito – decorrentes da existência de normas que prevejam solução distinta para uma mesma situação –, deverão os mesmos ser solucionados mediante a aplicação de instrumentos dispostos para o efeito pelo próprio sistema. Desde que seja possível promover internamente a sua resolução, a existência de contradições normativas não colocará em crise o cumprimento da exigência de coerência.

Entendida em sentido estrito, a exigência de coerência normativa reporta-se essencialmente ao problema das contradições normativas, nos termos que tivemos oportunidade de enunciar. Entendida num sentido amplo, porém, será suscetível de compreender também o problema das contradições axiológicas, as quais correspondem a desencontros que se registam ao nível das diferentes valorações ínsitas às normas do sistema.

[953] Cfr. TIPKE, Klaus, LANG, Joachim, Direito Tributário..., cit., 180.

(i) Coerência em sentido próprio: o problema das contradições normativas

O tecido normativo fiscal deverá, portanto, ser depurado de prescrições que não possam coexistir válida e eficazmente em simultâneo, objetivo este que tende a ser promovido nos seguintes termos: (i) num plano de verticalidade ou subordinação, estando em causa normas colocadas numa posição hierarquicamente diferenciada, a intervenção do critério hierárquico permitirá o afastamento da norma infraordenada, quando esta contrarie disposição normativa que em relação a ela se encontre supraordenada; e (ii) num plano de horizontalidade ou coordenação, estando em causa normas colocadas numa posição hierarquicamente equiordenada, o problema deverá deixar-se resolver através dos critérios da especialidade e da sucessão temporal, prevalecendo a norma especial perante a geral e a norma posterior em relação à anterior. Os critérios enunciados – hierarquia, especialidade e sucessão temporal – tendem a assegurar a resolução da maior parte das (potenciais) contradições normativas emergentes no contexto do sistema fiscal, apenas perdendo a sua operatividade quando a contradição se observe entre normas hierarquicamente equiordenadas, dotadas de um mesmo nível de especialidade e temporalmente sincrónicas, caso em que, poderá, no limite, a contradição dar lugar a uma "lacuna de colisão", de onde decorre a transformação do problema de incoerência num problema de incompletude, cuja possibilidade de integração deverá resultar articulada com as limitações que a esse nível se observam no contexto fiscal, conforme se observa no Ponto 4 do Capítulo I da Parte II.

(ii) Coerência em sentido impróprio: o problema das contradições axiológicas

Estas não têm por subjacente (pelo menos, não necessariamente) um concurso aplicativo de normas que se contradizem reciprocamente, mas um desencontro entre as valorações jurídicas expressas através de diferentes normas. Em tais casos, sendo distintos os âmbitos aplicativos das normas jurídicas conflituantes, não se registará entre elas uma incompatibilidade direta em termos aplicativos, sendo, no entanto, possível imputar-lhes uma contradição por referência o juízo valorativo produzido pelo normador acerca de cada uma delas. A sua emergência corresponde ao resultado da introdução, concomitante ou sucessiva, de disposições cujos âmbitos aplicativos – embora não comportem necessariamente uma sobreposição do ponto de vista aplicativo – reclamam um tratamento valorativo uniforme, sendo-lhes conferido um tratamento valorativo distinto; ou reclamam um tratamento distinto, sendo-lhes conferido um tratamento valorativo uniforme[954]. A validade simultânea das referidas soluções normativas constitui um fator de perturbação da coerência do

[954] De acordo com PIETRO BORIA, as contradições ou antinomias axiológicas como uma realidade inevitável no contexto de uma democracia pluralista, assente no livre jogo das forças sociais, económicas e políticas, as quais acabam por gerar uma inevitável instabilidade na estrutura axiológica prevalecente. Cfr. BORIA, *Il Sistema Tributario*, cit., 21.

sistema fiscal em sentido axiológico-jurídico. Neste enquadramento, mesmo entre normas com âmbitos aplicativos diferenciados – e que por isso não se sobrepõem aplicativamente –, poderá ser exigida uma adequada coordenação normativa. Serão muitos os exemplos de incoerências axiológico-jurídicas que poderão ser vislumbrados no âmbito do sistema fiscal, podendo enunciar-se os seguintes a título de exemplo: a decisão pela tributação de certas realidades e não tributação de outras, quando estas devam ser consideradas homogéneas do ponto de vista dos critérios que determinam a sujeição das primeiras; a aplicação, no âmbito de um mesmo imposto, de taxas diferenciadas a realidades fiscais que apresentam contornos semelhantes; a consideração de certas despesas e a desconsideração de outras que lhes são semelhantes ou a determinação de limites distintos à sua consideração; a previsão de métodos de avaliação distintos para uma mesma categoria de bens no âmbito de impostos que incidem sobre factos tributários tendencialmente homogéneos (por exemplo, no âmbito da transmissão de bens a título oneroso ou a título gratuito). Sem prejuízo da necessidade de assegurar um adequado acompanhamento (em termos regulatórios) das especificidades que possam decorrer das diferentes situações e relações que o sistema fiscal é chamado a disciplinar, as valorações essenciais devem manter-se tendencialmente estáveis e consistentes ao longo do mesmo. Não será, por isso, desprovida de utilidade e sentido a atribuição à exigência de coerência normativa de uma abrangência que lhe permita compreender o problema das contradições axiológicas, reclamando, assim, uma harmonia valorativa entre as diferentes opções normativas, ainda que entre as mesmas não se observe uma sobreposição aplicativa. Em todo o caso, esta segunda dimensão da coerência normativa coloca-se essencialmente ao nível da criação normativa, encontrando-se ao encargo do normador fiscal prevenir ou assegurar a eliminação ou sanação das contradições axiológicas. O aplicador normativo, todavia, não se encontrará em condições de rejeitar a aplicação de tais normas, uma vez que a validade e/ou aplicabilidade das mesmas não será colocada em crise como resultado da desarmonia valorativa assinalada, salvo obviamente nos casos em que aquela encerre simultaneamente uma contradição normativa em sentido estrito.

***

A afirmação de que o sistema fiscal deverá ser coerente, no sentido de não contraditório e consequente, não parece merecer contestação. O princípio da igualdade fiscal e a legitimação material do sistema não devem ser colocados em crise em virtude da adoção de soluções (normativa ou axiologicamente) contraditórias, tanto numa perspetiva interna, relativa à estruturação dos impostos, respetiva articulação e disciplina das suas dimensões essenciais e acessórias, seja numa perspetiva

externa, reportada à relação e articulação do sistema fiscal com os demais segmentos normativos que compõem o sistema jurídico[955]. O sistema fiscal deve – em termos ideais – ser livre de contradições normativas e de contradições axiológicas, todavia, enquanto as primeiras configuram um problema de criação e aplicação normativa, as segundas correspondem essencialmente a um problema de criação normativa, sem prejuízo dos casos em que possam ser simultaneamente qualificadas como contradições normativas.

Não constituindo um dado adquirido, mas uma conquista renovável ou um resultado que se propõe a atingir, a exigência de coerência impõe-se, embora em termos diferentes, tanto na atividade de criação como na atividade de aplicação normativa, exigindo dos agentes responsáveis pelo seu desenvolvimento que diligenciem no sentido de evitar a formação ou de suprir as contradições normativas quando as mesmas se verifiquem. Se, por um lado, é certo que aplicação normativa (ou o modo como é levada a efeito) assume um papel fundamental na reconstrução sistémica do agregado normativo-fiscal, por outro, o seu desenvolvimento é fortemente condicionado pelo modo (mais ou menos sistemicamente orientado) como seja desenvolvido o processo de criação das normas que lhe servem de base. De facto, a observância dos ditames da coerência das normas fiscais ao nível da criação das normas fiscais constitui uma garantia básica da sua adequada implementação. Caberá à Ciência jurídica (fiscal) contribuir ativamente para que o tecido normativo-fiscal se revista de sistematicidade e as propriedades da estabilidade e da atualidade encontrem nele um adequado equilíbrio, temperando as investidas do pragmatismo que frequentemente resulta associado àquilo que é concebido como social, económica e politicamente exequível ou oportuno, as quais tendem a propiciar a fragmentação das regulações fiscais e, com isso, a negação da ideia de sistema.

Tomando o sistema fiscal como referencial e tendo presente que o mesmo constitui uma unidade subsistémica integrada num universo normativo mais vasto – o sistema jurídico –, a exigência de coerência tanto se dirigirá à relação entre as suas normas (coerência interna), como na relação daquelas com as normas que se colocam no seu exterior (coerência externa), ainda que, naturalmente, se observa com níveis de intensidade diversos, num e no outro caso. Estas duas perspetivas serão, respetivamente, abordadas nos Pontos 3.3. e 3.4.

[955] Assinalando tal necessidade, cfr. VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, cit., 358.

3.2. Discussão em torno da autonomia do princípio da coerência enquanto parâmetro autónomo de validade (a questão das triangulações normativas)

Através de uma ideia de consequencialidade ou conexão positiva de sentido, tem-se procurado associar à ideia de "coerência do sistema fiscal" um significado que vai além da mera exigência de não contradição normativa, como forma de intensificar o controlo exercido sobre a atuação do legislador fiscal. No essencial, admite-se que o legislador fiscal, dentro do espaço de manobra que lhe é fixado pelas dimensões normativas que parametrizam a sua atuação (mormente, as de nível constitucional), goza de uma grande margem de conformação, podendo substituir sucessivamente os regimes e soluções fiscais vigentes, bem como incorporar plúrimos regimes especiais e excecionais que operem desvios à aplicação dos regimes fiscais gerais. Contudo, a cadência com que se sucedem tais alterações normativas e aprovação dos referidos regimes especiais e excecionais tende a transportar para o contexto do sistema fiscal problemas como a instabilidade normativa, a erosão dos regimes fiscais gerais e a introdução de diferenciações de tratamento entre os contribuintes que atentam contra a ideia de justiça fiscal prevalecente. Tendo isto em vista, procurou-se desenvolver a ideia de coerência fiscal num sentido distinto da simples exigência não contradição, como forma de favorecer uma articulação harmoniosa e consequente entre soluções normativas equiordenadas ao nível do respetivo valor jurídico. Considerando que a aplicação dos critérios da especialidade e sucessão temporal não parecem assegurar uma resposta adequada aos problemas enunciados, atribui-se à exigência de coerência a capacidade de condicionar a atuação do legislador fiscal através de um controlo que não decorre da consideração de vinculações normativas que lhe são heteronomamente fixadas, mas corresponde a uma exigência de implementação coerente das suas próprias decisões, da qual decorre uma progressiva intensificação da sua vinculação à medida em que o sistema fiscal vai sendo legalmente concretizado. Trata-se, em termos simples, de um controlo assente em dois momentos lógicos e sequentes: num primeiro momento, correspondente à fixação das decisões impositivas fundamentais, é assegurada ao legislador fiscal uma ampla liberdade no que respeita às decisões impositivas fundamentais, tais como a determinação do objeto impositivo a estrutura fiscal erigida com o propósito de o atingir, apenas se encontrando condicionado por normas colocadas numa posição de supraordenação hierárquica (mormente, as constitucionais); num segundo momento, exige-se que o legislador respeite as decisões impositivas fundamentais, não se desviando delas, salvo quando exista motivo preponderante que o justifique, o que significa que a sua liberdade resultará aqui condicionada pelas suas decisões prévias, as quais passam a constituir um referencial a ser utilizado para avaliar as

disposições normativas subsequentes[956]. Na verdade, como melhor explicaremos adiante, através desta orientação, procura-se essencialmente dotar a exigência de coerência do sistema fiscal de instrumentos para lidar, não tanto com as contradições normativas, mas sobretudo com as contradições axiológico-jurídicas – portanto, de dissonâncias ou desarmonias que se registam ao nível das valorações ínsitas a certas normas.

No pressuposto de que se mova dentro dos limites que lhe são colocados pelos parâmetros normativos hierarquicamente prevalecentes, o legislador beneficia uma ampla margem de liberdade na configuração do sistema fiscal e das concretas opções em que a sua construção assenta. No entanto, os quadros normativos que defina, acabam por condicionar a sua atuação futura, impondo-se-lhe – em atenção a um "princípio da coerência" – que os respeite aquando das intervenções normativas posteriores[957]. A vinculação do legislador fiscal às suas decisões precedentes não comportaria, todavia, uma petrificação destas, admitindo-se a sua revisão, modificação e substituição por outras, mas enquanto aquelas se mantivessem em vigor, deveriam (na medida do possível) ser respeitadas pelas normas subsequentes através das quais seja concretizado o sistema fiscal, por aqui decorrendo uma redução ou limitação da discricionariedade do legislador fiscal. Em todo o caso, neste segundo juízo, importará ter presente as seguintes coordenadas: (i) a exigência de coerência estaria limitada às decisões impositivas fundamentais, não abrangendo aspetos de natureza secundária ou de ordem meramente técnica; (ii) a justificação dos desvios deveria assentar na proteção ou promoção de bens ou valores constitucionalmente protegidos; (iii) o desvio promovido deveria ser proporcional à preponderância do substrato que o justifica, pelo que a exigência de justificação seria tão mais exigente quanto maior for o desvio operado[958].

Aqui chegados, duas questões poderão ser colocadas, as quais passam por saber se a exigência de coerência compreendida neste sentido se diferencia do primeiro significado que lhe imputamos; e saber se será possível falar de um "princípio de coerência" enquanto parâmetro autónomo de controlo da validade de soluções normativas fiscais de valor legal (ou regulamentar). Consideramos que deverá ser negativa a resposta a ambas.

---

[956] Cfr. ISMER, Roland, Judicial Review of Tax Laws: The Coherence Requirement (Folgerichtigkeitsgebot), in Rational Lawmaking under Review, Legisprudence According to the German Federal Constitutional Court, (Klaus Meßerschmidt, A. Daniel Oliver-Lalana, Editors), Springer, Switzerland, 2016, 222-224. Neste sentido, a exigência de coerência significaria, no contexto de certa figura impositiva, que uma vez assumido certo índice de capacidade contributiva como seu pressuposto, todos os factos sujeitos a tributação no seu âmbito deverão corresponder a uma expressão de tal capacidade. Cfr. TESAURO, Francesco, Istituzioni di Diritto Tributario, cit., 80.

[957] Cfr. KIRCHHOF, Paul, Tributação no Estado Constitucional, cit., 43, 57-58.

[958] Cfr. ISMER, Roland, Judicial Review of Tax Laws: The Coherence Requirement, cit., 218-219.

***

Quanto à primeira questão, importa assinalar que a compreensão da exigência de coerência como uma vinculação do legislador fiscal às suas prévias decisões apenas aparentemente corresponderá a uma lógica de autovinculação, antes resultando da sua sujeição a parâmetros normativos que lhe são heteronomamente determinados. Corresponde, na verdade, a uma exigência decorrente da Constituição, ainda que esta se sirva do conteúdo de disposições legais para efeitos da fixação dos limites da intervenção do legislador, significando isto tratar-se de uma vinculação heteronomamente determinada (no limite, uma "autovinculação indireta") em termos verticais[959]. Esta ideia é importante, uma vez que permite perceber que a exigência de coerência não implica uma adulteração do significado do critério da sucessão temporal. Isto é, as normas anteriores não prevalecem sobre as normas posteriores de igual valor – o que sempre compreenderia um desvio às exigências decorrentes do princípio democrático, numa perspetiva de permanente renovação da vontade democrática –, considerando que o controlo da coerência não opera entre normas de igual valor normativo, mas tem em vista parâmetros normativos supraordenados que poderão reclamar a sua aplicação ao caso, mormente, os princípios da igualdade, proporcionalidade, segurança jurídica e proteção da confiança. *Em termos simples, trata-se de um controlo que opera através de uma espécie de triangulação normativa entre uma norma supraordenada e duas (ou mais) normas infraordenadas em relação a ela, mas equiordenadas entre si*. Quando a contradição entre duas normas legais contrariar o plano definido por uma norma constitucional, esta intervém em termos verticais (hierárquicos), sendo a partir dela que deverá extrair-se a solução para o caso. As situações que, grosso modo, possam ser reconduzidas à ideia de ausência de consequencialidade, evidenciadas num plano horizontal (de coordenação normativa), apenas se tornam juridicamente relevantes, face à exigência de coerência do sistema, quando possam ser transpostas para o domínio da contradição normativa. Enquanto sejam de reconduzir apenas à categoria das contradições axiológicas, serão essencialmente um problema de "política legislativa", a resolver ao nível da criação normativa. Todavia, tais situações passam a configurar um problema de aplicação jurídica quando – simultaneamente – possam ser observadas como contradições normativas, na medida em que possam ser observadas num plano vertical (de subordinação normativa) entre normas legais infraconstitucionais e uma ou mais normas constitucionais, o que poderá suceder nos casos em que a desarmonia entre as primeiras implique uma violação de dimensões normativas supraordenadas como o princípio da igualdade ou os princípios da segurança jurídica e proteção da confiança.

[959] Cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 600.

Como dissemos em momento anterior, em sentido estrito, a coerência será uma exigência aposta às componentes do sistema, verificando-se transversalmente em relação a todas, que determina que as mesmas não deverão apresentar-se reciprocamente contraditórias. Embora se imponha nas relações estabelecidas entre as unidades que compõem o agregado, a transversalidade que a carateriza exige – como consequência – que o agregado seja em si mesmo coerente. Esta dimensão será garantida pelo facto de o sistema assentar numa matricialidade genético-axiológica, a qual se traduz na existência de um núcleo de valores fundamentais cuja preservação e promoção é assegurada no âmbito do sistema ao mais alto nível – isto é, ao nível constitucional (material) –, através de um conjunto de normas jurídicas, tendencialmente formado por princípios. O posicionamento das referidas normas determina que os seus efeitos se impõem de forma vertical ao longo do agregado, condicionando toda e qualquer solução normativa que em relação a elas se encontre infraordenada. Para além disso, ainda que os referidos valores possam reclamar composições normativas reciprocamente contraditórias, a sua tendencial "juridificação" através de princípios, confere-lhes a flexibilidade necessária para que possam ser harmonizados – através de um exercício de ponderação –, dando lugar a soluções normativas infraordenadas orientadas pelo propósito de garantir a maximização de cada um deles, conforme as condicionantes fáticas e jurídicas que se levantem. Impõe-se, assim, um relacionamento coerente entre as normas constitucionais, as quais comunicam, fundamentalmente, em termos de coordenação; esta exigência de coerência reflete-se nas demais normas do sistema, as quais se colocam perante aquelas numa relação de infraordenação. Este posicionamento subalternizado das normas infraconstitucionais determina que estas não poderão contradizer substancialmente as normas constitucionais, mas também que não se poderão contradizer entre si, mesmo quando colocadas a um mesmo nível, quando dessa desarmonia resulte a violação de um parâmetro normativo supraordenado. Uma contradição axiológico-jurídica entre normas colocadas num mesmo nível hierárquico, mesmo que possa não configurar por si só uma contradição normativa, poderá receber tal qualificação pelo facto de compreender a violação de uma ou várias normas colocadas a um nível constitucional, como poderá ser o caso daquelas que dão guarida aos valores da igualdade e da segurança jurídica. Sendo este o caso, a exigência de coerência será – afinal – de reconduzir ao sentido do afastamento das contradições normativas.

***

Quanto à questão de saber se o "princípio da coerência" beneficia de uma configuração normativa que lhe permita figurar como um princípio parametrizador da atuação do normador fiscal,

deverá – como dissemos – ser-lhe recusada tal virtualidade. O princípio da conformidade funcional que orienta a interpretação das normas constitucionais, ao impedir que em sede de concretização da Constituição se promova uma alteração na repartição das funções por ela estabelecida, inviabilizará a possibilidade de os órgãos jurisdicionais decidirem pela inconstitucionalidade de uma norma fiscal com fundamento exclusivo na violação do princípio da coerência, salvo quando esse controlo possa ser produzido através de soluções normativas supraordenadas (mormente, de dignidade constitucional) que possam ser concretizadas através das exigências de coerência normativa, como poderá ser o caso do princípio da igualdade (na justa repartição dos encargos públicos) ou até mesmo do princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança[960]. O chamado "princípio da coerência fiscal" corresponderá, portanto, a um critério indiciário ou auxiliar da identificação da violação de certos princípios constitucionais, a partir dos quais poderá ser promovido o controlo de validade das soluções legais fiscais sob escrutínio.

A exigência de coerência fiscal, ainda que possa ser extraída a partir do princípio do Estado de Direito, com um conteúdo próximo ao dos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança[961], corresponde essencialmente a uma reivindicação a extrair do princípio da igualdade enquanto parâmetro ao qual se encontra sujeita a disciplina jurídica do sistema fiscal globalmente considerado[962]. Se o legislador, ao nível das opções que assuma na concretização do sistema fiscal acabar por contrariar as decisões prévias em que o fez assentar, sem que exista uma razão forte (à luz do sistema) para que tal suceda, produz-se um resultado (normativo) incoerente (em sentido amplo), o qual poderá configurar um intolerável tratamento discriminatório dos contribuintes à luz das exigências do princípio da igualdade. Será "um princípio essencialmente instrumental" ou "uma ferramenta metodológica" que serve sobretudo ao controlo do cumprimento do princípio da igualdade, funcionando como uma espécie de "teste de despistagem", ajudando a identificar as situações em que o legislador se afasta dele, uma vez que os regimes ou soluções normativas fiscais que se estruturam ou articulam de modo incoerente tenderão a corresponder a tratamentos desiguais dos contribuintes sem fundamento material válido, seja ao nível dos critérios primários de repartição dos encargos fiscais,

[960] Neste sentido, cfr. SILVA, Susana Tavares da, As taxas e a coerência do sistema tributário, cit., 23-25. Por esse motivo, esta autora sustenta a necessidade de recorrer a novas formas de controlo baseadas na avaliação técnica das decisões política e na divulgação dos resultados dessas avaliações, sendo que estas, embora se baseadas em esquemas de "soft control", contribuirão para um controlo político esclarecido ou informado, beneficiando dessa forma o próprio sistema democrático.

[961] Cfr. SILVA, Susana Tavares da, As taxas e a coerência do sistema tributário, cit., 25-26.

[962] Cfr. ISMER, Roland, *Judicial Review of Tax Laws: The Coherence Requirement*, cit., 226-228; QUERALT, Juan Martín, e OUTROS, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Vigésima Sexta Edición, Tecnos, Madrid, 2015, 211; TESAURO, Francesco, *Istituzioni di Diritto Tributario*, cit., 79-80.

seja ao nível dos critérios menores através dos quais escolhe dar-lhes desenvolvimento[963]. Não constituindo um critério autónomo de controlo da validade das leis fiscais, será insuscetível de determinar a sua imediata inconstitucionalidade daquelas que contra ele atentem, o que não o impedirá que a exigência de coerência do sistema fiscal assuma uma preponderante função, a qual passa por conferir operacionalidade prática a certos princípios constitucionais, com destaque para o princípio da igualdade fiscal, uma vez que num cenário de assistematicidade revelar-se-á mais fácil concluir pela sua violação[964].

Na jurisprudência dos tribunais superiores, embora seja reconhecido que "o legislador está vinculado a realizar uma ideia de justa medida e a estabelecer uma regulação racional e coerente"[965] aquando do exercício de competências normadoras em matéria fiscal, tem vindo a ser recusado ao "princípio da coerência fiscal" a qualidade de parâmetro autónomo de controlo da constitucionalidade de normas fiscais, relegando-se o mesmo para o papel de um índice utilizado para a identificação de soluções normativas fiscais que violem certos princípios constitucionais. Com efeito, ainda que lhe reconheça preponderância hermenêutica[966], a jurisprudência dos tribunais superiores consolidou-se no sentido de recusar ao "princípio da coerência fiscal" a qualidade de parâmetro normativo a partir do qual seja possível extrair a desconformidade jurídica (inconstitucionalidade) de soluções normativas fiscais de valor infraconstitucional, limitando-se o mesmo a servir de referencial para a identificação de eventuais violações de outros parâmetros constitucionais autónomos[967]. Este posicionamento resulta manifesto das palavras do TC, quando sustenta que o mesmo não consubstancia "um parâmetro normativo constitucional autónomo, para o efeito de fundar um juízo de desvalor constitucional em sede da requerida fiscalização da constitucionalidade, apenas podendo relevar na relação que se estabeleça com o princípio da igualdade tributária"[968], e do STA, que lhe recusa o caráter de "princípio autónomo" e nele vê "um mero índice de violação de outro princípio"[969].

---

[963] Cfr. VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, cit., 359-360.

[964] Cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 600-601.

[965] Cfr. Acórdão do TC n.º 435/97.

[966] Neste sentido, veja-se o Acórdão n.º 557/2018, no qual o TC sustenta que "uma eventual falta de coerência técnico-legislativa do diploma não seria argumento suficiente para uma censura do ponto de vista constitucional", mas seria "um dado relevante na tarefa de interpretar o sentido da autorização legislativa por forma a podermos concluir se a mesma inclui - ou não - a autorização para o Governo legislar em matéria de prescrição tributária". Com posição semelhante, a respeito da dimensão hermenêutica do princípio, cfr. Acórdão do STA de 06.02.2013, proferido no âmbito do Processo 1479/12-30.

[967] Este posicionamento tem uma clara expressão nas palavras de JOÃO CAUPERS (resultantes de Voto de Vencido constante do Acórdão n.º 250/2017, de 24 de maio), no sentido de que "feliz ou infelizmente, a irracionalidade não é, só por si, causa de inconstitucionalidade".

[968] Cfr. Acórdão n.º 430/2016. No mesmo sentido, entre outros, cfr. Acórdãos do TC n.º 590/2015 e n.º 213/05. Fora do domínio especificamente fiscal, assinala-se o Acórdão n.º 353/2010, no qual o TC considerou que a assistematicidade normativa não comporta, por si mesma, uma censura constitucional, não lhe cabendo tomar partido sobre "controvérsias relativas à melhor interpretação do direito ordinário (sem prejuízo da aplicação do

***

O legislador beneficiará de uma ampla margem de conformação ao nível da configuração do sistema fiscal, conquanto que se mantenha dentro dos limites normativamente fixados à sua atuação (mormente, pela Constituição[970]), não podendo o significado da exigência de coerência e da concessão aos órgãos jurisdicionais de um excessivo poder de controlo sobre o seu cumprimento, conduzir a uma supressão ou limitação excessiva da liberdade que deverá caraterizar o exercício da atividade legiferante em matéria fiscal[971]. Trata-se, portanto, de uma exigência que deverá ser assumida com alguma flexibilidade, considerando, desde logo, as específicas dificuldades associadas ao desenvolvimento de tal atividade, a qual é frequentemente confrontada com prazos de execução pouco compatíveis com as exigências de ponderação que devem caraterizar a feitura das leis; com a necessidade de tomar em consideração dimensões económicas, sociais, culturais e ambientais de diversa ordem; com a pressão colocada pela opinião pública em relação a determinados "assuntos quentes"; com reivindicações provenientes de poderosos grupos de pressão; e com múltiplos e contraditórios compromissos de ordem política. As condições em que a produção normativa em matéria fiscal tende a ser desenvolvida nem sempre serão compagináveis com uma rígida ideia de coerência sistemática, sendo de recusar que da sua direta violação possa extrair-se um juízo de inconstitucionalidade[972]. Na verdade, no contexto de um sistema pluralístico do ponto de vista dos respetivos princípios enformadores e dos valores jurídicos que acolhe (os quais, por natureza, se encontram em permanente conflito) e assente numa vontade democrática em permanente

---

princípio da interpretação conforme à Constituição), nem corrigir os, ou pronunciar-se sobre, eventuais "desequilíbrios sistémicos" de que padeça a legislação comum", mas tão-somente "emitir juízos de inconstitucionalidade naqueles casos em que o legislador tenha infringido - para usar as palavras do n.º 1 do artigo 277.º da CRP - o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados".

[969] Cfr. Acórdãos do STA de 27.04.2005, proferido no âmbito do Processo 01163/04, de 31.03.2004, proferido no âmbito do Processo n.º 02059/03, e de 16.06.2004, proferido no âmbito do Processo 02060/03. Segundo o tribunal, "o princípio da coerência refere-se a um universo normativo mais alargado, dificilmente se podendo dizer que é ofendido de toda a vez que duas normas inseridas no mesmo diploma legal aparentam dirigir-se, cada uma, em sentido diverso do da outra". Acrescentou, ainda, que algumas vezes, os objetivos definidos pelo legislador são atingidos "através da consagração de dispositivos de sinal aparentemente contrário, ou porque um deles limita o outro, ou porque cada um visa situações e resultados diferentes, ou porque um exceciona o outro", devendo a coerência "aferir-se pelo conjunto". Neste sentido, considerou que a hipótese levada aos autos não constituiria uma incoerência sistemática, refletindo, apenas, o facto de certa norma seguir "caminho diverso do percorrido por outra", em termos tais que o primeiro dispositivo citado se limitava a estabelecer que o IRS incide sobre o valor dos rendimentos das várias categorias após a consideração das correspondentes deduções e abatimentos, enquanto que o segundo o concretiza, disciplinando um aspeto especifico de uma dedução – ou seja, não existe uma contradição, mas uma concretização de uma norma por outra. Também ao nível dos Tribunais Centrais Administrativos tem prevalecido este mesmo entendimento. Cfr. Acórdãos do TCAN de 07.07.2016, proferido no âmbito do Processo 00048/13.5BEPRT, de 28.04.2016, no âmbito do processo n.º 01825/11.7BEPRT, de 15/09/2016, no âmbito do processo n.º 02021/12.1BEPRT Cfr. Acórdão do TCAS de 23.02.2010, proferido no âmbito do Processo 03368/09.

[970] Cfr. GIOVANNINI, Alessandro, *Il Diritto Tributario per Principi*, cit., 46.

[971] Cfr. ISMER, Roland, Judicial Review of Tax Laws: The Coherence Requirement, cit., 224.

[972] Cfr. SILVA, Susana Tavares da, As taxas e a coerência do sistema tributário, cit., 23-25.

transformação, a conflitualidade entre as plúrimas soluções normativas fiscais produzidas será uma inevitabilidade. Assim sendo, o ideal de racionalidade e perfeição normativa do sistema fiscal, poderá ser assumido como um critério orientador ou como um objetivo ao qual deverá aspirar o criador normativo, mas o controlo da sua concretização ou não, estará em si mesmo afastado do âmbito dos poderes cognitivos dos órgãos jurisdicionais, os quais apenas poderão produzir juízos de censura jurídica quando a incoerência normativa implique, simultaneamente, a violação de um qualquer parâmetro normativo autónomo de controlo da validade das normas fiscais. De outra forma, e levando-se ao limite a exigência de coerência, esta acabaria por redundar na petrificação do sistema fiscal, colocando em crise a sua flexibilidade e as suas capacidades de adaptação e reação às diferentes necessidades regulatórias com que é constantemente confrontado, conduzindo, então, a sucessivas substituições globais de um sistema por outro[973].

3.3. A exigência de coerência interna do sistema fiscal

Internamente, o sistema fiscal deve corresponder a um conjunto formado por regras e princípios que mantêm entre si vínculos próprios de natureza intrassistemática. Com efeito, será constituído por normas que não são dispostas no seu interior de uma forma isolada ou reciprocamente desarticulada, antes importando – para que no seu conjunto assumam a configuração de um sistema – que se comportem entre si como um corpo sistemático e completo, o que pressupõe que se encontrem coerentemente dispostas – no sentido de não serem contraditórias – e que sejam capazes de assegurar uma solução jurídica para qualquer questão que no seu âmbito se coloque.

O modo como as normas se relacionam entre si na formação desse corpo dotado de propriedades sistémicas, não será, no entanto, linear. Tomando por referência o universo de normas que constitui o sistema fiscal e o modo como se relacionam entre si e com outras normas posicionadas em diferentes em diferentes segmentos do sistema jurídico, será possível identificar o estabelecimento de nexos jurídicos de diferente tipologia. Alguns deles serão objeto de referência especial, pelo facto de constituírem a base para os critérios que permitem sanar o assinalado problema das contradições normativas, enquanto outros, embora não se movam imediatamente num contexto de superação de eventuais contradições normativas, serão importantes para que se possa compreender adequadamente o modo como as normas fiscais se relacionam entre si. Sem prejuízo de outros, será possível assinalar os seguintes:

[973] Cfr. ISMER, Roland, Judicial Review of Tax Laws: The Coherence Requirement, cit., 221-222.

(i) nexos de verticalidade ou hierarquia, estabelecidos entre normas colocadas em estratos normativos diferenciados ou entre normas colocadas num mesmo estrato normativo, quando umas se posicionem superiormente em relação a outras;

(ii) nexos de horizontalidade ou coordenação, estabelecidos entre normas colocadas num mesmo estrato normativo em termos equiordenados;

(iii) nexos de generalidade e especialidade, estabelecidos entre normas de densidade ou extensão distinta, quando se verifique que o âmbito aplicativo de uma corresponde a uma parte delimitada do âmbito aplicativo da outra, determinando aquela um desvio à regulação jurídica fixada por esta;

(iv) nexos de sucessão temporal, estabelecidos entre normas com âmbitos aplicativos sobrepostos que são introduzidas no sistema jurídico em momentos diferenciados, observando-se que a posterior reclama a sua aplicação a situações que até ao seu ingresso no sistema seriam disciplinadas pela norma que lhe é antecedente;

(v) nexos genéticos, os quais são estabelecidos entre normas que estão na origem da produção de outras, o que poderá suceder num plano de verticalidade (como sucede nos casos em que uma norma infraordenada tem por objeto a regulação, concretização ou densificação de uma norma de valor inferior), mas também de horizontalidade (como sucede nos casos em que normas de um diploma legal reservam a disciplina de certa matéria que nele poderia ser incluída para um outro diploma, com o mesmo valor normativo), ainda que com significados diferenciados num e no outro caso;

(vi) nexos de pressuposição, que ocorrem quando de certas normas se servem ou tomam como pressuposto aplicativo regulações, conceitos ou efeitos jurídicos presentes em outras normas, colocadas no interior do sistema fiscal ou fora dele[974];

(vii) nexos de subsidiariedade, que existem entre normas cuja aplicação em certos contextos dependerá da inexistência de outras que reclamem a respetiva aplicação às situações às quais aquelas dirigem;

---

[974] A este respeito, cumpre salientar não ser infrequente que as normas fiscais se sirvam de elementos normativos presentes noutros domínios sistema fiscal, como forma de assegurar a sua própria disciplina, como por exemplo sucede quando as normas que disciplinam impostos como o IMT, AIMI, IS, IRS ou IRC tomam em consideração o VPT de prédios, determinado nos termos do CIMI, para efeitos da determinação da respetiva matéria tributável. Para além disso, como já tivemos oportunidade de dar nota, o sistema fiscal é orientado por uma lógica de sobreposição em relação aos demais subsectores normativos de que o sistema jurídico é constituído, socorrendo-se frequentemente de regimes, conceitos e efeitos jurídicos que nele identifica. Isto impõe que na identificação das normas do sistema fiscal se tenha em atenção os nexos de pressuposição que se estabelecem entre enunciados dotados de uma específica intencionalidade normativa fiscal e outros que, não a tendo, são convocados enquanto pressuposto da aplicação das normas fiscais

(viii) nexos de dependência, que são mantidos entre normas que dependem de outras para que possam ser aplicadas (como, por exemplo, com as normas que disciplinam benefícios fiscais em relação às normas de incidência fiscal);

(ix) nexos de operatividade, os quais se caraterizam pelo facto de a observância ou inobservância de uma determinada norma desencadear a aplicação de outra (como será o caso das normas que fixam obrigações fiscais declarativas, cujo incumprimento poderá determinar a aplicação de normas respeitantes à inspeção tributária ou às infrações tributárias; ou o caso das normas que fixam a obrigações fiscais principais ou acessórias de caráter patrimonial, cujo incumprimento poderá determinar a aplicação das normas relativas à execução fiscal); e

(x) nexos de funcionalidade, observados entre normas que se complementam e limitam reciprocamente, como forma de assegurar uma disciplina jurídica dirigida a finalidades regulatórias que lhes são comuns, relacionando-se entre si numa perspetiva teleológico-funcional de recorte especial e mais limitada do que aquela que resulta do sistema fiscal globalmente considerado.

A exigência de que o sistema fiscal corresponda a um conjunto normativo dotado de coerência convive mal com a ideia de contradição normativa, determinando como necessária a existência de critérios que permitam ao aplicador normativo identificar, entre as normas que se encontrem em contradição, qual deverá ser utilizada para resolver o caso, com exclusão das demais. Como tivemos oportunidade de analisar em momento anterior da presente investigação, na impossibilidade de garantir em termos absolutos uma coerência normativa originária do sistema jurídico, deverá esta ser procurada em termos derivados ou restaurativos, através da observância de graduação (*princípio hierárquico*), de especialização material (*princípio de especialidade*) e de critérios temporais (*princípio cronológico*). Será também assim no contexto do sistema fiscal. Nos pontos que se seguem, procuraremos descrever o modo como os referidos critérios operam para que resulte cumprida a exigência de sistematicidade que impende sobre o agregado normativo que compõe o sistema fiscal.

3.3.1. A organização vertical das normas fiscais

O sistema fiscal – tal como o sistema jurídico de que faz parte – não é uma realidade homogénea do ponto de vista da força normativa das unidades normativas que o integram, observando-se a sua distribuição por diferentes níveis, o que significa que suas as normas não se

encontram todas colocadas numa posição de equiordenação, mas se registam entre elas relações de supra e infraordenação, o que significa que as normas superiores se revestem de uma força jurídica prevalecente em relação às inferiores e que estas se encontram subordinadas àquelas[975]. Como teremos oportunidade de perceber, aquele corresponderá a uma estrutura escalonada e vertical de normas, constituindo o recurso ao critério hierárquico um aspeto determinante no que respeita ao cumprimento da exigência de sistematicidade que sobre o mesmo impende.

Recuperando aqui algumas das coordenadas que firmamos em momento anterior da presente investigação, dir-se-á que o recurso ao critério hierárquico como modelo de resolução de conflitos normativos consiste na criação de uma parametrização valorativa entre as diferentes normas que integram o sistema jurídico e na fixação de um postulado de prevalência da norma superior perante a norma inferior, de modo a que, em caso de conflito, as primeiras prevaleçam sobre as segundas. Em função da específica posição ocupada no contexto do sistema, as normas recebem dele um estatuto jurídico que condiciona o modo como se relacionam com as demais, sendo que o referido estatuto corresponderá a uma opção normativa produzida pelo próprio sistema jurídico ao nível constitucional. As normas constitucionais fixam os parâmetros básicos das estruturas normativas do sistema, determinando o seu próprio valor jurídico por autojustificação e o valor reconhecido o valor jurídico das demais. A partir daqui, a possibilidade de identificação de diferentes escalões de normas que entre si se relacionam em termos de supraordenação e infraordenação, permitiria resolver as contradições normativas mediante a prevalência da norma colocada numa posição de supraordenação, face àquelas que em relação a ela se apresentam infraordenadas. No entanto, as dificuldades colocadas pela necessária diferenciação valorativa entre normas integradas em diferentes estratos normativos, determina o recurso a subcritérios que densificam a hierarquia enquanto critério de resolução de contradições normativas. O estatuto normativo reforçado de uma norma em relação a outra poderá manifestar-se através de uma capacidade derrogatória (capacidade da norma superior derrogar, modificar ou suspender normas de valor inferior), resistência derrogatória (capacidade de a norma superior resistir às investidas derrogatórias, modificatórias ou suspensivas que lhe sejam colocadas pelas normas inferiores) e capacidade paramétrica (capacidade da norma superior servir de parâmetro aferidor da validade de normas inferiores). Partindo destes critérios, torna-se possível aferir do posicionamento relativo de normas integradas em escalões diversos ou num mesmo escalão, verificando-se um desdobramento do critério hierárquico em quatro dimensões essenciais:

[975] Assinalando o caráter essencialmente vertical e estratificado do sistema fiscal, GIOVANNINI, Alessandro, *Il Diritto Tributario per Principi*, cit., 47; GAFFURI, Gianfranco, *Diritto Tributario*, cit., 21-23.

i) dimensão formal – atribuição de uma posição formalmente superior a um determinado tipo de normas;

ii) dimensão material – atribuição a certas normas de natureza subordinante (normas-parâmetro) da virtualidade de vincular o conteúdo e/ou o *iter* de outras que com elas devam coexistir numa posição subordinada;

iii) dimensão procedimental – atribuição de uma posição de superioridade a determinadas normas pelo facto de se registar um reforço das exigências procedimentais estabelecidas para a sua emanação; e

iv) dimensão orgânica – atribuição de posição de superioridade das normas provenientes de órgãos hierarquicamente superiores sobre aquelas que tenham sido emanadas pelos órgãos que se encontram subordinados àqueles.

O sistema fiscal deverá corresponder a uma estrutura graduada, na qual os seus diferentes níveis se reúnam num desenho harmónico, racional e reciprocamente integrado, assente num conjunto de normas constitucionais que condiciona o seu concreto desenvolvimento.

Partindo da natureza dos poderes que as emanam, será possível observar que o sistema fiscal – recorde-se, na perspetiva interna – será composto por três blocos normativos fundamentais: as normas constitucionais, as normas legais e as normas regulamentares. Nos pontos que se seguem trataremos de descrever cada um deles na perspetiva do fenómeno fiscal.

3.3.1.1. As normas constitucionais fiscais (a "Constituição fiscal")

A compreensão do sistema jurídico através de um desdobramento normativo verticalizado, partindo das normas constitucionais, enfrenta as dificuldades associadas ao ingresso naquele de normas provenientes de núcleos de produção normativa externos, como é o caso do Direito internacional e do Direito da UE. Em todo o caso, a Constituição não deixará de representar uma posição de centralidade, cabendo-lhe, desde logo, mesmo na presença daqueles agregados normativos, definir o universo de normas que marcam presença no sistema jurídico. De facto, é a partir dela que são determinados os núcleos de produção normativa internos e definidas as condições de validade relativamente às normas que neles tenham origem, mais lhe cabendo definir as condições de aplicabilidade das normas jurídicas provenientes de fontes de Direito externas. Daqui decorre que todas

as normas jurídicas que integram o sistema – independentemente da respetiva origem – têm na Constituição a respetiva condição de validade ou de aplicabilidade[976].

Num plano interno, que é aquele que por ora nos interessa, a arrumação vertical do sistema jurídico apresenta-se inteiramente válida, figurando a Constituição como o bloco normativo fundamental do sistema jurídico, nela podendo ser encontrada a matriz genético-axiológica vigente no sistema jurídico – a qual, como vimos, será materialmente comprometida com o respeito pelo princípio da dignidade humana –, os seus princípios estruturantes e a repartição básica de competências. Não derivando a sua validade de outras normas com dignidade hierárquica superior, as normas constitucionais assumem a mais elevada posição na hierarquia normativa e reclamam uma força normativa que se projeta ao longo de todo o sistema jurídico, assumindo, por isso, uma irrenunciável preponderância na configuração das demais. Atuam como fonte de produção jurídica de outras normas – legais e regulamentares –**,** determinando-as positiva e negativamente, no contexto de um processo de criação normativa concebido verticalmente, no qual as normas superiores, constituem o fundamento de validade das inferiores. Cabendo-lhe fixar o valor, a força e a eficácia das restantes normas do sistema jurídico, a Constituição assume um estatuto de superioridade normativa que tem respaldo no princípio da conformidade dos atos dos poderes públicos em relação a ela[977]. Ainda que o caráter aberto e a estrutura de muitas das normas constitucionais possa obrigar a uma mediação concretizadora das suas disposições – a qual acaba por ser desenvolvida com assinalável margem de conformação pelos órgãos com poderes legislativos –, a constituição é dotada de força normativa vinculativa, atuando negativamente como um limite às normas de hierarquia inferior e atuando positivamente na regulação (pelo menos, parcial) do seu conteúdo, exigindo-lhes, não apenas uma compatibilidade formal, mas também uma compatibilidade material, de tal modo que os diferentes segmentos normativos acabam por configurar uma concretização ou densificação dos parâmetros constitucionais[978].

O sistema jurídico estrutura-se, assim, de forma escalonada, observando-se o seu desenvolvimento em termos verticais, numa lógica de derivação a partir do topo, o qual é ocupado pelas normas constitucionais: os atos legislativos encontram o seu direto fundamento de validade na Constituição e os atos regulamentares encontram-no nas leis, porquanto carecem de uma base legal (precedência de lei) para que possam ser emanados[979]. Correspondendo a um agregado normativo

[976] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 245.

[977] Cfr. n.°s 2 e 3 do artigo 3.° da Constituição.

[978] Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional e Teoria da Constituição, cit., 1147-1150.

[979] Cfr. n.°s 2 do artigo 3.° e n.° 7 do artigo 112.° da Constituição.

recortado dentro do sistema jurídico, o sistema fiscal reproduzirá, também, esta organização vertical, encimada pelas normas constitucionais.

O sistema fiscal encontra-se fortemente moldado pelo que se costuma designar por "Constituição fiscal", a qual corresponde a um conjunto de normas – essencialmente princípios jurídicos, mas também regras[980] – de valor constitucional que devem ser respeitados em todos ou em cada subsistema em que o sistema fiscal se desdobre, servindo de parâmetro à configuração e à concretização normativas do sistema fiscal, não apenas numa perspetiva formal (no que respeita à definição das condições para a introdução de normas jurídicas no sistema fiscal), mas também numa perspetiva material (fixando um conjunto de parâmetros axiológicos normativamente recortados que deverão ser preservados e promovidos). A Constituição delimita os contornos da produção normativa fiscal, tanto num sentido positivo como negativo, impedindo o legislador (e o regulador) fiscal de emanar soluções contrárias às suas exigências, ao mesmo tempo que lhe e impõe a adoção de soluções que as concretizem[981].

Quando assumido em sentido restrito, o conceito de Constituição fiscal tomará por referência apenas as normas constitucionais que sejam revestidas de especial intencionalidade normativa fiscal, aquelas que se debruçam apenas sobre matéria de impostos, excluindo quaisquer outras[982]; no entanto, num sentido amplo, para além daquelas, considerará também as normas constitucionais revestidas de genérica intencionalidade normativa fiscal, as quais assumem um âmbito que não se limita à matéria dos impostos, mas não deixam de se lhes aplicar[983]. O segundo sentido enunciado será, naturalmente, de maior préstimo quando se assuma o propósito de captar a preponderância das normas constitucionais na formação do sistema fiscal, considerando, desde logo, a existência de dimensões constitucionais de caráter transversal ao longo do sistema jurídico, as quis projetam a sua força normativa de modo determinante sobre o sistema fiscal – por exemplo, o princípio do Estado de Direito, nos seus diversos desdobramentos, o princípio democrático, o Princípio do Estado social, o

[980] Ainda que as normas constitucionais revestidas de intencionalidade normativa em matéria fiscal ("Constituição fiscal") tenham natureza eminentemente principiológica, não deixará de se salientar a existência de regras constitucionais fiscais – pensemos na regra da proibição do referendo em matéria tributária (e, portanto, assim, em matéria fiscal), constante da al. b) do n.º 4 do artigo 115.º da Constituição.

[981] Compreende-se que assim seja, considerando o facto de constituir um "dever fundamental", cfr. NABAS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 187.

[982] Por exemplo, as que podem ser encontradas nos seguintes na al. f) do artigo 67.º, no n.º 2 do artigo 85.º, nos artigos 103.º e 104.º, na primeira parte da al. i) do n.º 1 e na segunda parte do n.º 5 do artigo 165.º, na segunda parte da al. i) do n.º 1 do artigo 227.º, na parte final do n.º 1 do artigo 232.º e no n.º 1 do artigo 254.º da Constituição.

[983] Será o caso de disposições normativas presentes na constituição que se reportam a matéria tributária, a al. c) do n.º 4 do artigo 115.º, primeira parte da al. i) do n.º 1 do artigo 227.º, n.º 2 do artigo 254.º da Constituição, bem como normas de caráter estruturante que se aplicam de modo transversal ao longo do sistema jurídico.

princípio da igualdade, os regimes constitucionais de proteção dos direitos fundamentais. Uma vez que seja assumido numa perspetiva puramente interna – desconsiderando as normas jurídicas com origem em núcleos de produção normativa externos, cuja desconformidade com as normas constitucionais deverá ser resolvida a partir de critérios de preferência aplicativa –, o sistema fiscal emerge como um complexo normativo constitucionalmente enformado, sendo a sua específica configuração condicionada essencialmente nas seguintes dimensões:

i) Delimitação da estrutura do poder fiscal e da forma pela qual deverá decorrer o exercício das faculdades impositivas

A distribuição das faculdades normadoras em matéria fiscal é definida a título originário pela Constituição, sendo esta que determina quais os órgãos que são competentes para a introdução de normas no sistema fiscal, bem como a natureza e extensão do exercício de tais poderes. As competências normadoras reconhecidas e reguladas diretamente pela Constituição são reconduzidas à qualificação de "poder fiscal originário", podendo, no entanto, em certos casos, ao abrigo daquelas, ser abertos espaços regulatórios a outros órgãos, falando-se, assim, de "poder fiscal derivado", o qual corresponderá, no essencial, àquele que é regulado por normas emanadas no exercício do poder fiscal originário[984]. Assim, enquanto o poder fiscal originário é constitucionalmente reconhecido a órgãos como a Assembleia da República, o Governo e as Assembleias Legislativas Regionais, será possível identificar o exercício de poder fiscal derivado ao nível local, mediante regulamento. Intimamente relacionada com a distribuição do poder de criação normativa em matéria fiscal, estarão as exigências formais impostas ao seu exercício, destacando-se, a este respeito, as exigências decorrentes do princípio da legalidade fiscal, o qual, conforme se analisou no Ponto 2.1.1. impõe a forma legal para a criação de impostos (disciplina dos seus elementos essenciais) e para a criação do sistema fiscal.

ii) Parametrização teleológica do sistema fiscal

Não constituindo um fim em si mesmo, o imposto corresponderá a um meio ou instrumento juridicamente conformado com o propósito de assegurar determinadas finalidades, as quais, como tivemos oportunidade de assinalar no Ponto 2.2., resultam firmadas num conjunto de opções de nível constitucional e se desenvolvem de forma tripartida, dirigindo-se, a título principal, à obtenção de receitas em nível adequado a assegurar a satisfação das necessidades financeiras públicas, e, a título

[984] Cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 283-290; BUJANDA, Fernando Sainz, *Estructura Jurídica del Sistema Tributario*, cit., 30.

secundário, a assegurar a redistribuição de riqueza e a regular os comportamentos dos contribuintes. A orientação finalística do sistema fiscal resulta, portanto, delimitada ao nível constitucional, impondo-se (com a sua força normativa especialmente reforçada) em termos verticais ao exercício de poderes legiferantes e regulamentares em matéria de impostos, aos quais caberá prover pela sua adequada prossecução.

iii) Delimitação dos parâmetros matriciais conteudísticos do sistema fiscal

A posição hierarquicamente favorecida que as suas normas ocupam no sistema jurídico assegura-lhes a resistência e capacidade derrogatórias necessárias para que parametrizem em termos de validade as soluções legislativas nas quais assenta a construção do sistema fiscal. É por isso que resultam firmados na Constituição os princípios enformadores do sistema fiscal, os quais, estabelecem o seu suporte e linhas essenciais. Com efeito, ocupam uma posição primacial no contexto do sistema fiscal[985], um conjunto de disposições normativas de natureza principiológica que esboçam a síntese da ideia de justiça fiscal vigente no sistema jurídico, extraída a partir de uma dialética entre as dimensões axiológico-jurídicas relevantes do ponto de vista fiscal. A partir delas, a Constituição atua positivamente e negativamente sobre o conteúdo da normação infraconstitucional concretizadora do sistema fiscal, impondo ao legislador (e também ao regulador) que atue, mas, ao mesmo tempo, traçando limites de ordem conteudística a essa atuação[986].

iv) Definição das linhas estruturantes do sistema fiscal

A Constituição idealiza e recorta normativamente uma estrutura básica para o sistema fiscal no artigo 104.º da Constituição, condicionando assim a atuação do legislador fiscal quando promove a sua concretização, o qual é confrontado com um conjunto de dados normativos com uma densidade superior àquela que resulta da simples consideração dos princípios enformadores. Os traços gerais ou típicos do sistema fiscal são, por isso, recortados a um nível constitucional, através da fixação de um conjunto de vias impositivas diferenciadas e da previsão de certas propriedades que em cada uma

[985] Cfr. GAFFURI, Gianfranco, *Diritto Tributario*, cit., 21.

[986] Cfr. BUJANDA, Fernando Sainz, *Estructura Jurídica del Sistema Tributario*, cit., 29; BORIA, Pietro, *Il Sistema Tributario*, cit., 19. A existência de uma "Constituição fiscal material" bastante desenvolvida que fixa princípios orientadores para o sistema fiscal é apontado como o "aspeto mais significativo do texto constitucional em matéria fiscal". Cfr. MIRANDA, Jorge, MEDEIROS, Rui, Constituição Portuguesa Anotada, Tomo II, Coimbra Editora, 2006, 215. As leis fiscais que desenvolvem o dever de contribuir através do pagamento do imposto, deverão observar a normatividade constitucional que disciplina o dever de contribuir, nela se compreendendo: pressuposto das bases do dever de contribuir e da sua medida segundo a capacidade contributiva; o respeito por todos os outros princípios gerais, direitos e garantias fundamentais consagradas. Cfr. FAVEIRO, Vítor, O Estatuto do Contribuinte, A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito, Coimbra Editora, Coimbra, 2002, 89.

delas deverão ser observadas, operando o citado preceito como um "guião" ou um "plano" do qual decorre um conjunto de tópicos regulatórios a ser observados pelo legislador na configuração e concretização do sistema fiscal, ficando este vinculado a uma estrutura fiscal assente em quatro vias impositivas: a tributação do "rendimento pessoal", das "empresas", do "património" e do "consumo". Os níveis de "intensidade regulatória" fixados em relação a cada uma delas serão variáveis, sendo que a natureza principiológica – pelo menos, de grande parte – das exigências nele fixadas, determina que a sua concretização poderá ser assegurada, em maior ou menor medida, em função das específicas condicionantes de ordem jurídica ou factual com que a mesma seja confrontada. Significa isto que o designado "princípio da praticabilidade" desempenhará um papel importante no que respeita ao nível de satisfação que – em termos de concretização normativa – é assegurada a tais exigências. Assim, independentemente da execução efetivamente assegurada – em termos infraconstitucionais – a cada uma destas exigências, assinala-se uma programação ou planificação constitucional daquilo que deverá ser o sistema fiscal em termos estruturais. Caberá ao legislador, partindo desta configuração essencial, com significativa margem de valoração, assegurar as soluções normativas tendentes a dar-lhes concretização.

As exigências regulatórias mais intensas são dirigidas ao "imposto sobre o rendimento pessoal", prevendo-se que o mesmo "visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar" (n.º 1), por aqui resultando uma modelação bastante concretizada daquelas que deverão ser as suas propriedades caraterizantes. Os espaços de liberdade conformadora concedidos ao legislador fiscal serão, por isso, mais reduzidos neste domínio, face a uma maior densificação constitucional dos seus traços de regime. Quanto às demais vias impositivas, a Constituição acaba por ser mais lacónica, assegurando, assim, uma maior margem de conformação ao legislador fiscal. Por sua vez, no contexto da "tributação das empresas" impõe-se que esta incida fundamentalmente sobre o "rendimento real" (n.º 2), no que configura um corolário da vigência do princípio da igualdade, primacialmente revelado através do princípio da capacidade contributiva, o que implica que a determinação dos rendimentos tributáveis seja promovida de modo direito e efetivo (partindo dos valores contabilisticamente declarados ou da investigação das realidades fiscalmente relevantes) e que a, eventual, consideração dos "rendimentos normais" (a sua determinação por métodos indiretos) terá natureza subsidiária. Constituindo um desvio aos citados princípios, esta segunda opção deverá encontrar fundamento bastante e resultar sujeita ao controlo do princípio da proibição do excesso. No âmbito da tributação do património, a Constituição determina que a mesma contribua para a igualdade entre os cidadãos (n.º 3), configurando-a como um

instrumento privilegiado ao serviço da prossecução das finalidades redistributivas do sistema fiscal. Finalmente, no que respeita à tributação do consumo, a Constituição exige que a mesma vise adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, mais exigindo uma oneração especial sobre os designados "consumos de luxo" (n.º 4)[987]. Em momento posterior da presente investigação, verificaremos que a organização interna do sistema fiscal assenta num desdobramento subsistemático, resultante da criação de agregados normativos reciprocamente diferenciados no seu interior que se pautam por uma lógica de especialização e auto-organização. Ora, o artigo 104.º da Constituição servirá de suporte expresso a esse desdobramento, indicando sectores impositivos diferenciados, mediante a consideração de diferentes índices de capacidade contributiva: o rendimento, o património e o consumo[988]. Isto, sem prejuízo de, relativamente ao primeiro, operar uma cisão no âmbito da tributação do rendimento, conforme se trate da tributação do "rendimento pessoal" ou das "empresas"[989].

3.3.1.2. As normas legais fiscais

Apartadas das normas constitucionais e numa posição de infraordenação em relação a elas, destaca-se uma subcategoria integrada por atos normativos produzidos por órgãos legislativos no

[987] Solução esta que apresenta significativos constrangimentos na sua concretização, em virtude do ingresso no sistema fiscal da normação na UE. Cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 598-599; VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, cit., 156.

[988] A propósito do citado artigo, CASALTA NABAIS vem sustentando a necessidade de supressão do mesmo em sede de revisão constitucional, no essencial, por considerar que o programa de reforma fiscal que o mesmo incorpora já se encontra concretizado; e por entender que o mesmo tem sido desconsiderado pela mais recente evolução do sistema fiscal, sobretudo no contexto da imposição sobre o rendimento, na qual as suas exigências são, aliás, mais densas. Cfr. NABAIS, José Casalta, Uma futura revisão constitucional?, in Estudos em Homenagem ao Professor Doutor António Cândido de Oliveira, Almedina, Coimbra, 2017, 637 e seguintes; NABAIS, José Casalta, Justiça fiscal, estabilidade financeira e as recentes alterações do sistema fiscal português, in Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal, Volume IV, Almedina, Coimbra, 2015, 215 e seguintes. Ainda que se possa admitir que o "programa de reforma fiscal" que pelo mesmo é preconizado se encontra, no essencial, cumprido, permanece a sua utilidade normativa segundo uma ideia de conservação do modelo de sistema fiscal instituído, impedindo o legislador fiscal de o inverter ou dele se afastar de modo significativo. Se é certo que o legislador fiscal tende a desviar-se cada vez mais das suas exigências, também o será que cabe aos tribunais controlar as soluções legais que se incompatibilizem com o disposto na Constituição (considerando a respetiva vinculação ao princípio da constitucionalidade, prevista no artigo 204.º da Constituição), exigindo-se, neste ponto, uma controlo mais intenso por parte daqueles órgãos. Em todo o caso, a eliminação da disposição tenderia a ser compreendida pelo legislador como um sinal de permissividade, o que tenderia a refletir-se num menor "pudor" por parte do mesmo para se desviar daquelas soluções.

[989] Em rigor, o texto constitucional não parece apontar para uma segregação entre a tributação do rendimento das pessoas singulares e das pessoas coletivas, tal como se encontra concretizada através no IRS e no IRC, reportando-se ao rendimento "pessoal" em confronto com o rendimento das "empresas", parecendo, assim, legitimar a tributação numa mesma figura impositiva do rendimento empresarial de pessoas singulares ou coletivas. Sobre a questão, cfr. NABAIS, José Casalta, Direito fiscal, cit., 167 e seguintes. Contudo, em sentido diverso, sustentando que a referência à "tributação das empresas" se refere apenas às "societárias" e não às "individuais", cfr. RIBEIRO, J. J. Teixeira, As opções fiscais da constituição, Boletim de Ciências Económicas, Volume XXVIII, FDUC, 1986, 91-

exercício de poderes legislativos[990]. Em condição subordinada – em relação às prescrições constitucionais – situam-se as normas de valor legal, das quais deverá constar a disciplina jurídica fiscal essencial[991]. O estrato das normas legais – ou com valor de lei – é integrado por uma multiplicidade normativa heterogénea, quanto à respetiva origem, forma e valor. Como é consabido, no sistema jurídico português são reconhecidas faculdades legiferantes à Assembleia da República, ao Governo e às Assembleias Legislativas Regionais, o que permitirá segregar as normas em três grandes categorias por referência à respetiva origem, as quais se desdobram internamente. Ainda que em termos diferenciados, exercício de poderes legiferantes por estes três órgãos compreende a disciplina de matéria fiscal.

(i) Leis (em sentido estrito)

Uma primeira categoria será integrada pelas leis (em sentido estrito), recebendo tal designação quando sejam emanadas pela Assembleia da República, o órgão legiferante primário[992]. Esta não será, contudo, uma categoria homogénea, sendo possível identificar leis que beneficiam de um estatuto normativo reforçado, podendo, no essencial, ser distinguidos atos legislativos que beneficiam de um valor normativo genérica ou especificamente reforçado, conforme, respetivamente, se coloquem numa posição de proeminência em relação a todos os demais ou apenas em relação a alguns deles. Este será (sempre e necessariamente) um estatuto constitucionalmente reconhecido[993], traduzindo o facto de certas normas beneficiarem de uma força normativa acrescida que lhes garante capacidade e resistência derrogatória em relação a outras leis (conforme os casos: todas as outras; ou apenas algumas). Concretizando, o estatuto normativo que lhes é atribuído assegura-lhes uma resistência adicional que determina que apenas podem ser interpretadas, suspensas, alteradas ou eliminadas por

---

[990] BLANCO DE MORAIS define o ato legislativo "como todo o critério político de decisão produzido, revelado e publicado sob a forma típica de lei pelos órgãos titulares da sub-função legislativa, que se mostre apto a exprimir uma supremacia relacional no respeitante aos demais actos normativos de Direito interno, atinentes às restantes funções constituídas do Estado-coletividade". Cfr. MORAIS, Carlos Blanco de, As leis reforçadas, cit., 131 (quanto à definição) e 107-130 (quanto à sua formação). FREITAS DA ROCHA propõe a sua formulação em termos negativos: "acto formalmente geral e abstracto que não constitua expressão das funções constituinte ou negativa". Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 564. Ainda quanto ao sentido de "lei" no nosso ordenamento jurídico, cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional, cit., 696-697, 720-721; SOUSA, Marcelo Rebelo de, O Valor Jurídico do Acto Inconstitucional, cit., 309.

[991] Cfr. GAFFURI, Gianfranco, *Diritto Tributario*, cit., 22.

[992] Cfr. n.º 1 do artigo 112.º e al. c) do artigo 161.º da Constituição.

[993] Este ponto é fundamental: é a Constituição (e só ela) que determina quais as leis que beneficiam deste valor normativo acrescido, dele não beneficiando os diplomas que, por si próprios, se arroguem nesse estatuto (a propósito, cfr. MIRANDA, Jorge e MEDEIROS, Rui, "Constituição portuguesa anotada", tomo II, cit., 272-273). Vários exemplos existem, no entanto, dentro e fora do sistema fiscal, de normas que o procuram reclamar para si um estatuto que não têm. O caso mais evidente consta do n.º 3 do artigo 30.º da LGT, quando nele se prevê que "o disposto no número anterior prevalece sobre qualquer legislação especial", uma previsão que, face ao exposto, acaba por ser inconsequente. Esta problemática será retomada no Ponto 3.3. da Parte III.

normas com valor igualmente reforçado, ao mesmo tempo que gozam de uma especial capacidade para impor a sua disciplina aos demais atos legislativos que não beneficiem de igual valor normativo. Será, assim, possível falar – ainda que, eventualmente, de modo impróprio[994] – do estabelecimento de relações de supra e infraordenação entre normas integradas num mesmo escalão normativo. Este estatuto resulta, aliás, patente no regime de fiscalização da legalidade das normas legais que conflituem com outras que em relação a elas assumam uma força normativa superior[995].

Têm valor normativo genericamente reforçado as leis constitucionais[996] e as leis estatutárias que aprovam os estatutos político-administrativos das Regiões Autónomas[997], beneficiando, por isso, de uma força acrescida que não vigora de modo individualizado perante certo ou certos diplomas normativos de valor legal, mas se produz relativamente a todas as demais normas legais, beneficiando, em face delas, de capacidade e resistência derrogatória. Configuram, por isso, uma subcategoria legal que produz um efeito vinculante em relação a todas as normas de valor infraconstitucional, não podendo ser contrariadas por outros atos legislativos, sendo estes tomados como ilegais quando tal suceda.

Para além daqueles, será possível identificar um amplo conjunto de atos legislativos que beneficiam de um valor normativo especificamente reforçado, tratando-se, portanto, do estabelecimento de diferenciações entre a força normativa associada a normas integrantes no mesmo escalão, de onde resulta o reconhecimento do valor acrescido de umas em relação a outras, como serão exemplos as leis de autorização legislativa, as leis orgânicas, as leis de bases e as leis de

---

[994] O problema da assimetria do valor normativo associado aos diferentes atos legislativos poderá ser compreendido fora de um contexto hierarquizado, por se considerar que a proeminência observada entre umas e outras normas não assenta na criação de novos escalonamentos, traduzindo uma diferenciação entre normas integradas num mesmo escalão normativo (cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos..., cit., 575 e seguintes). Em todo o caso, consideramos útil o recurso ao critério hierárquico (ainda que impropriamente considerado), como forma de assinalar que assimetria da força normativa associada aos diferentes atos legislativos colocará uns, perante outros (ou, no limite, todos) numa posição supraordenada, a qua lhes garante resistência e capacidade derrogatória.

[995] Cfr. al. a) do n.º 2 do artigo 280.º e al. b) do n.º 1 do artigo 281.º da Constituição.

[996] Estas exprimem a vontade do "poder constituinte derivado", associando-se-lhes o efeito de revisão constitucional (cfr. n.º 1 do artigo 166.º da Constituição). Num primeiro momento, colocam-se num plano legal (portanto, infraconstitucional), mas beneficiam de um valor genericamente reforçado, que lhes permite superiorizar-se normativamente em relação às demais leis (cfr. artigo 284.º da Constituição). A partir do momento em que são inseridas no texto da Constituição, passam a beneficiar de valor constitucional (cfr. n.º 2 do artigo 287.º da Constituição). A propósito do tema, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 536-538.

[997] As leis estatutárias encontram-se sujeitas a um regime especial para a respetiva aprovação, envolvendo a reserva da iniciativa para a sua aprovação e alteração às Assembleias Legislativas Regionais (226.º da Constituição), e beneficiam de valor paramétrico em relação às demais normas infraconstitucionais (al. c) do n.º 2 do artigo 280.º e al. d) do n.º 1 do artigo 281.º da Constituição). A propósito do valor reforçado das leis estatutárias, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos..., cit., 538-543; MORAIS, Carlos Blanco de, As leis reforçadas..., cit., 774 e seguintes.

enquadramento[998]. Para além de leis cujo valor reforçado resulta do facto de serem introduzidas no sistema de acordo com um procedimento de aprovação mais exigente (como será o caso das leis orgânicas ou das leis que carecem de aprovação por maioria de dois terços dos deputados[999]), será possível identificar atos legislativos de valor reforçado que fixam os parâmetros relativos à criação e ao desenvolvimento de outros que lhes estão subordinados, estabelecendo regulações abertas de determinadas matérias, que deixam a respetiva concretização a normativa a outros órgãos[1000]. Alguns destes mantêm uma relevância manifesta no quadro do sistema fiscal, como será o caso da lei de enquadramento orçamental (cfr. n.º 1 do artigo 106.º e al. r) do artigo 164.º da CRP), das leis do orçamento do Estado ou das Regiões Autónomas ou da lei-quadro de adaptação do sistema fiscal nacional às especificidades regionais. Sendo vários os casos de normas legais de valor reforçado que poderão ser encontrados no âmbito do sistema fiscal, atentemos em alguns exemplos.

— O caso de normas legais de valor reforçado que se regista com maior frequência no sistema fiscal será o das normas de autorização legislativa. A criação dos impostos (concretamente, a disciplina dos seus elementos essenciais) e a criação do sistema fiscal integram a reserva de competência relativa da Assembleia da República[1001], aspeto que coloca a lei (em sentido estrito) numa proeminente posição no contexto da produção normativa em matéria fiscal. Não integrando tal reserva competencial, as demais matérias fiscais – como, por exemplo, a liquidação e cobrança[1002] – constituem competência partilhada ou concorrencial entre o Parlamento e o Governo, pelo que nada impedirá que sejam reguladas por via de lei (simples). Pode, no entanto, o órgão legiferante primário optar pela emanação de uma lei autorização legislativa, para que o Governo, dentro dos limites fixados pela autorização, promova a regulação das matérias que integram a sua reserva competencial relativa[1003] (a referida autorização poderá, em todo o caso ter as Assembleias legislativas regionais como destinatárias[1004]). Esta constitui, aliás, a forma mais frequente de produção legiferante em

[998] Cfr. artigos 106.º, 164.º e 165.º e n.º 2 do artigo 166.º da CRP. Para uma análise aprofundada do regime das leis de valor reforçado, cfr. MORAIS, Carlos Blanco de, As leis reforçadas, cit., 696-825; CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional, cit., 749-786; ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 575-637.

[999] Cfr. n.º 3 do artigo 112.º e n.ºs 4-6 do artigo 168.º da CRP.

[1000] Limitam-se a fixar o modo de produção de outros atos legislativos, a determinar procedimentos específicos a ser seguidos e a estabelecer os parâmetros jurídico-materiais estruturantes de um determinado núcleo material (cfr. CANOTILHO, Gomes, Direito Constitucional..., cit., 786).

[1001] Cfr. al. i) do n.º 1 do artigo 165.º e n.º 2 do artigo 103.º da Constituição.

[1002] Sem prejuízo da possibilidade de as disciplinas jurídicas em causa poderem, em certos casos, ser reconduzidas a um conceito amplo de "incidência", caso em que a sua disciplina passará a estar sujeita à reserva competencial relativa da Assembleia da República. Cfr. DOURADO, Ana Paula, O Princípio da Legalidade Fiscal, cit., 109 e seguintes.

[1003] Cfr. al. b) do n.º 1 do artigo 198.º da CRP.

[1004] Cfr. n.º 1 do artigo 232.º da CRP.

matéria fiscal, verificando-se até que a grande maioria dos diplomas estruturantes do sistema fiscal foram aprovados por via de decretos-lei autorizados. Será possível assinalar, neste contexto, um fenómeno de "desparlamentarização" ou de "governamentalização" da produção normativa fiscal, que assinalada uma participação tendencialmente residual do parlamento na feitura das leis fiscais, na maior parte das vezes, através da concessão de autorizações legislativas, dando lugar, nesse domínio, a uma intervenção hegemónica do executivo, assunto esse que será retomado num momento posterior da presente investigação. Por ora, importa assinalar que as leis de autorização legislativa beneficiam de uma posição de proeminência – portanto, de um valor reforçado – relativamente ao decreto-lei autorizados que lhe correspondam. No entanto, outras possibilidades se poderão colocar a respeito da utilização de leis de valor reforçado em matéria fiscal.

— A Lei das Finanças das Regiões Autónomas (LFRA), na qual podem ser encontradas diversas disposições normativas de natureza fiscal, respeitantes a matérias como a destinação da receita fiscal, a criação de impostos de vigência exclusiva nas Regiões Autónomas, a criação de adicionais, a adaptação do sistema fiscal nacional às especificidades regionais, a previsão da competência regulamentar em matéria fiscal e a disciplina de diversas dimensões competenciais em matéria fiscal[1005], para além de corresponder a uma lei orgânica[1006], o que por si só lhe confere um estatuto legal reforçado, serve – nos termos do disposto no seu artigo 69.º – de lei-quadro em matéria fiscal, envolvendo a fixação dos termos em que deverá ser exercido o poder de criação normativa fiscal e de adaptação do sistema fiscal nacional às especificidades regionais[1007]. As suas prescrições deverão, por isso, ser respeitadas pelos atos legislativos que as assumam como parâmetro[1008].

— As leis de bases correspondem a atos legislativos emanados pelo Parlamento que promovem a definição das bases gerais (no fundo, as traves mestras ou as opções político-legislativas fundamentais em relação a certo núcleo de matérias) de certo regime jurídico, acometendo a outro órgão (Governo ou Assembleias legislativas regionais) o seu desenvolvimento, resultando os atos normativos deste subordinados às bases fixadas pelo primeiro, sob pena de resultarem

[1005] Cfr. os seus artigos 25.º-32.º, 55.º-65.º.

[1006] Considerando o disposto na al. t) do n.º 1 do artigo 164.º e do n.º 2 do artigo 166.º da Constituição, o referido regime foi aprovado pela Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de setembro.

[1007] Para efeitos do disposto na al. i) do n.º 1 do artigo 227.º da Constituição e dos Estatutos Político-Administrativos das Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira (respetivamente aprovados pela Lei n.º 2/2009, de 12 de janeiro, e pela Lei n.º 13/91, de 5 de junho).

[1008] Considerando o disposto no n.º 3 do artigo 112.º da CRP.

feridos de ilegalidade[1009]. É frequente encontrar normas fiscais acessoriamente incorporadas no âmbito de leis de bases (portanto, leis valor de reforçado) cujo objeto se reporta a matérias de outra natureza. A título meramente exemplificativo, atente-se no disposto no artigo 63.º da Lei de bases gerais da política pública de solos, de ordenamento do território e de urbanismo[1010], a qual estabelece um conjunto de exigências ao nível da configuração da tributação do património imobiliário urbano e rústico no sistema fiscal português; no artigo 29.º da Lei de bases da habitação[1011], a respeito do estabelecimento de regimes de agravamento e desagravamento fiscal com impacto em matéria de habitação; ou nos artigos 5.º e 6.º da Lei de Bases do Sistema de Transportes Terrestres[1012], a respeito da imposição fiscal incidente sobre as empresas de transporte. Nestes casos, porém, tratando-se de matérias que integram a reserva de competência relativa da Assembleia da República, não poderá deixar de se considerar necessária a concessão de uma autorização específica (através de lei de autorização legislativa) para que o Governo possa disciplinar as matérias fiscais referidas nas citadas leis de bases, fazendo-o através de decreto-lei autorizado (e não através de decreto-lei de desenvolvimento)[1013].

— A lei de enquadramento do orçamento do Estado beneficia de valor reforçado, uma vez que, enquanto vigorar, vincula materialmente as sucessivas leis anuais do orçamento do Estado, fixando regras relativas à preparação, discussão e votação da proposta, mas também a sua execução[1014]. Esta lei pode reportar-se a matéria de natureza fiscal, como desde logo sucederá relativamente aos princípios da sustentabilidade das finanças públicas e da equidade intergeracional ou à disciplina de condicionantes à arrecadação de receita[1015].

— A lei do orçamento do Estado (enquanto instrumento normativo no qual encontram respaldo a previsão das receitas e despesas públicas de certo período financeiro) será assumida como uma lei com valor reforçado, uma vez que as suas normas funcionam como parâmetro

[1009] Cfr. n.º 2 do artigo 112.º, al. a) do n.º 2 do artigo 280.º e al. b) do n.º 1 do artigo 281.º da CRP.

[1010] Lei n.º 31/2014, de 30 de maio.

[1011] Lei n.º 83/2019, de 3 de setembro.

[1012] Lei n.º 10/90, de 17 de março.

[1013] A necessidade de uma lei de autorização para que tais matérias possam ser disciplinadas pelo Governo, significará que o decreto-lei autorizado será parametrizado por aquela e não pela lei de bases. Nesse sentido, a disciplina jurídica fixada naquele poderá divergir relativamente ao sentido normativo fixado na lei de bases, sem que daí resulte a sua ilegalidade, desde que se mova nos quadros estabelecidos pela autorização legislativa concedida (uma vez que será esta que constitui o seu parâmetro).

e do regime previsto na lei de bases, poderá legitimar a adoção de soluções jurídicas que conflituem com o disposto na segunda lei referida, sem que daí decorra uma qualquer ilegalidade imputável ao decreto-lei autorizado.

[1014] Cfr. n.º 1 do artigo 106.º da Constituição.

[1015] Cfr., respetivamente, artigos 11.º e 13.º e n.ºs 1 e 2 do artigo 53.º.

material de validade de outras disposições normativas que com elas não poderão (sob pena de ilegalidade) conflituar[1016]. Para além disso, poderá o seu texto conter autorizações legislativas que atuam como parâmetro relativamente aos decretos-leis que assegurem a disciplina das matérias autorizadas[1017]. Com especial interesse no contexto fiscal, assinala-se que as autorizações para cobrança de impostos emitidas para determinado período, não podem ser colocadas em crise por intervenção do legislador ordinário[1018]. Do mesmo modo, os orçamentos das Regiões Autónomas, aprovados por decreto legislativo regional, beneficiam de valor reforçado, o qual é aferido em relação a outros decretos legislativos regionais[1019].

***

Ainda a propósito de leis que beneficiam de valor normativo acrescido, importa aludir aqui à discussão em torno da força normativa da LGT, para deixar assente o facto de se lhe não se associar qualquer valor normativo acrescido à LGT, um entendimento que se encontra hoje pacificado na doutrina[1020] e na jurisprudência[1021]. Como esclarece FREITAS DA ROCHA[1022], ainda que algumas das suas normas possam beneficiar de um valor "materialmente constitucional", como resultado do facto de refletirem a densificação de princípios constitucionais estruturantes no domínio tributário (como será o caso dos princípios da legalidade, da capacidade contributiva, da segurança jurídica e proteção da confiança, da proteção do agregado familiar), a LGT não beneficia de valor reforçado, uma vez que o mesmo não lhe é constitucionalmente reconhecido, nem assume uma configuração funcional ou operativa que permita tal conclusão. O autor não deixa, em todo o caso, de assumir como valiosa tal

---

[1016] O procedimento de elaboração da lei do orçamento do Estado assenta numa segregação funcional entre a intervenção do Governo, compete para a elaboração da respetiva proposta, e da Assembleia da República, competente para a sua aprovação (cfr. artigo 106.º, al. g) do n.º 1 do artigo 161.º e al. q) do artigo 164.º da Constituição).

[1017] Cfr. n.º 5 do artigo 165.º da Constituição.

[1018] Neste sentido, ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 629-630. Veja-se, com pertinência, a proibição de apresentação de projetos ou propostas legislativas que envolvam aumento das despesas ou diminuição das receitas do Estado previstas no Orçamento para o período financeiro em causa (cfr. n.º 2 do artigo 167.º da Constituição).

[1019] Assim, MORAIS, Carlos Blanco de, As leis reforçadas..., cit., 823-824; ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 631.

[1020] Cfr. NABAIS, José Casalta, Direito Fiscal, cit., 191.

[1021] Na jurisprudência, apesar de alguma confusão a este respeito – ínsita em decisões como o Acórdão do STA de 26.11.2006, proferido no âmbito do Processo n.º 0695/06, onde se prevê a "primazia" da LGT e que a mesma "é uma lei de valor reforçado", ou no Acórdão do STA de 31.10.2007, proferido no âmbito do Processo n.º 0593/07, no qual se refere que "a LGT tem um valor reforçado relativamente ao CPPT" –, encontra-se clarificado o entendimento segundo o qual a LGT não é uma lei de valor reforçado, mas uma lei ordinária. Entre outros, cfr. Acórdãos de 13.03.2018, proferida no Processo n.º 01075/17, de 15.03.2017, proferido no âmbito do processo n.º 0628/15 e 31.03.2016, proferido no âmbito do processo n.º 0628/15.

[1022] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Do valor normativo da Lei Geral Tributária (a questão do valor reforçado), 15-18, disponível em https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/35600/3/Do%20valor%20normativo%20LGT.pdf.

possibilidade, admitindo até que "no recorte do seu regime jurídico" não foi reconhecida "a especial natureza das matérias que ela consagra e o Legislador constituinte não lhe deu a dignidade que ela merece". Em todo o caso, considerando o caráter geral e estruturante que se associa à normação presente na LGT, ainda que a mesma não se superiorize hierarquicamente e não constitua parâmetro de validade de outras normas legais, poderá, ainda assim, beneficiar de uma "força especial" (uma "superioridade axiológica"), como resultado de uma certa convicção de que as demais normas deverão (em princípio) articular-se e ser postas de acordo com ela, permitindo a produção de juízos de censura (ainda que de caráter jurídico-político) relativamente às normas posteriores que as contrariem ou que dela se desviem sem justificação bastante[1023]. Voltaremos a esta questão no Ponto 3.3. da Parte III da presente investigação, a propósito da utilização de critérios assistemáticos de resolução de conflitos normativos. Neste momento, será suficiente deixar assente o facto de se tratar de um diploma aprovado por decreto-lei e que não merece enquadramento em nenhuma das hipóteses de leis de valor reforçado constitucionalmente reconhecidas.

(ii) Decretos-leis

Uma segunda categoria de normas de valor legal será integrada pelos decretos-leis, os quais correspondem a atos normativos produzidos pelo Governo no exercício das respetivas funções legislativas, podendo estes assumir as distintas configurações de decretos-leis simples, autorizados, de desenvolvimento e exclusivos[1024]. Como vimos, no âmbito das matérias fiscais que integram o âmbito da reserva relativa de competência da Assembleia da República, poderá esta conceder uma autorização legislativa ao Governo, para que este as discipline através de decreto-lei autorizado, podendo, inclusivamente, a referida autorização resultar das próprias leis do Orçamento do Estado[1025]. No que respeita às matérias fiscais que não integrem a referida reserva, serão as mesmas qualificadas como concorrenciais, significando isto que podem (como vimos) ser disciplinadas por via de lei da Assembleia da República ou por decreto-lei simples do Governo[1026], observando-se uma posição de equiordenação entre tais diplomas. Quanto aos decretos-lei exclusivos, uma vez que as competências exclusivas do Governo se reportam às matérias da sua própria organização e funcionamento, o

[1023] Cfr. MASTROIACOVO, Valeria, *Dalla norma generale e astratta all'applicazione concreta, cit.*, 352-354.

[1024] Cfr. n.º 1 do artigo 112.º, als. a) a c) do n.º 1 e n.º 2 do artigo 198.º e artigo 200.º da CRP

[1025] Cfr. al. i) do n.º 1 e n.º 5 do artigo 165.º da Constituição.

[1026] Cfr. MIRANDA, Jorge, MEDEIROS, Rui, Constituição Portuguesa Anotada, Tomo II, Coimbra Editora, Coimbra, 2006, 266. Com uma posição tendencialmente distinta quanto às competências concorrentes, sustentando que deverá o Governo "autorrestringir-se no exercício das suas competências concorrentes" no caso de "matérias que pela sua transcendente importância relevem da esfera de influência parlamentar", cfr. MONCADA, Luís s. Cabral de, Lei e Regulamento, Coimbra Editora, Coimbra, 2002, 839.

exercício de tais faculdades normadoras apenas relevará em termos mediatos, a respeito da dimensão orgânico-institucional do sistema fiscal, a qual será (naturalmente) integrada pelo Governo. Finalmente, a relevância dos decretos-lei de desenvolvimento em matéria fiscal sempre dependerá da existência de uma lei de bases a ela se dirija, no entanto, como tivemos oportunidade de ver, não poderá tratar-se de matéria fiscal que se encontre acometida à reserva competencial do Parlamento, caso em que a intervenção do Governo acabará por ser promovida através de decreto-lei autorizado, por referência à respetiva lei de autorização.

(iii) Decretos legislativos regionais

Finalmente, a terceira categoria será integrada por decretos legislativos regionais, merecendo tal designação os atos normativos emanados pelas Assembleias Legislativas Regionais dos Açores e Madeira, no exercício dos respetivos poderes legiferantes[1027], os quais, conforme os casos, podem assumir a configuração de decretos legislativos regionais simples, autorizados e de desenvolvimento[1028]. O exercício do poder legiferante em matéria fiscal pelos órgãos das Regiões Autónomas tem por pressuposto a existência de uma prévia pronúncia da Assembleia da República, quando se trate de matérias integradas na sua reserva competencial relativa[1029] – o que já não sucederá relativamente a matérias que dela se encontrem excluídas, como sucederá com a liquidação e cobrança[1030] –, podendo, em abstrato, servir-lhe de base parlamentar: leis avulsas que fixem os termos em que as Regiões Autónomas possam exercer o seu poder impositivo próprio; a LFRA, a qual, como vimos no ponto (i), serve de lei-quadro quanto ao exercício de faculdades legiferantes em matérias de imposto pelas Regiões Autónomas, nos seus artigos 55.º e seguintes; ou nos Estatutos Político-Administrativos das Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores[1031]. Neste sentido, através de decreto legislativo regional, as Assembleias das Regiões Autónomas exercem as seguintes competências em matéria fiscal: criação e regulação de impostos vigentes apenas nas respetivas circunscrições territoriais; adaptação do sistema fiscal nacional às especificidades regionais[1032].

***

[1027] Cfr. n.º 1 do artigo 112.º e als. a) a c) do n.º 1 do artigo 227.º, e artigos 228.º e 232.º da CRP

[1028] Cfr. als. a) a c) do n.º 1 do artigo 227.º da CRP.

[1029] Cfr. al. i) do n.º 1 do artigo 227.º da CRP.

[1030] Neste sentido, cfr. NABAIS, José Casalta, Direito Fiscal, cit., 692.

[1031] Cfr. artigo 50.º do Estatuto Político-Administrativo da Região Autónoma dos Açores; e artigos 134.º-138.º do Estatuto Político-Administrativo da Região Autónoma da Madeira.

[1032] Cfr. artigo 56.º e do n.º 1 do artigo 57.º da LFRA.

É sobretudo a este nível – portanto, ao nível legal – que se "joga" a configuração do sistema fiscal, considerando que as exigências decorrentes do princípio da legalidade fiscal afastam a intervenção normativa regulamentar da disciplina jurídica dos principais núcleos materiais relativos ao fenómeno impositivo, reservando-os ao exercício do poder legiferante. Desde as normações de caráter geral e transversal ao sistema jurídico (como sejam as que podem ser encontradas em diplomas como a LGT ou o CPPT), como as que respeitam em específico a cada figura impositiva (as quais, no essencial, podem ser encontradas nos diferentes códigos dos impostos), correspondem a intervenções de natureza legiferante, que tanto surgem sob a forma de leis como de decretos-lei.

3.3.1.3. As normas regulamentares fiscais

Numa terceira categoria, encontramos as normas regulamentares, as quais se encontram numa relação de infraordenação em relação às normas com valor de lei – e, por maioria de razão, em relação às normas de valor constitucional –, correspondendo a atos normativos produzidos por órgãos administrativos no exercício de poderes administrativos[1033]. Ocupando no sistema jurídico o escalão normativo inferior, as normas regulamentares não gozam de resistência e capacidade derrogatória senão nas relações que estabelecem umas com as outras.

A titularidade do poder regulamentar é reconhecida de forma expressa pela Constituição ao Governo[1034], às Regiões Autónomas[1035] e às Autarquias Locais[1036], não resultando, em todo o caso, prejudicada a possibilidade de o mesmo ser concedido por via de lei a órgãos e entidades fora daquele

[1033] Quanto ao conceito de regulamento, cfr. QUEIRÓ, Afonso, Teoria dos regulamentos, 1.ª Parte, in Revista de Direito e Estudos Sociais, Ano XXVII, Janeiro-Dezembro, 1-5; MONIZ, Ana Raquel, A titularidade do poder regulamentar no Direito administrativo português, in Estudos sobre os regulamentos administrativos, Almedina, Coimbra, 2013, 43, 50-53; ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 688; ANDRADE, José Carlos Vieira de, Lições de Direito Administrativo, 4.ª Edição, Imprensa da Universidade de Coimbra, Coimbra, 2015, 139-140; ALMEIDA, Mário Aroso de, Teoria Geral do Direito Administrativo: O Novo Regime do Código do Procedimento Administrativo, Almedina, Coimbra,2016, 133-142.

[1034] Cfr. al. c) do artigo 199.º da CRP. Os regulamentos do Governo revestem a forma de decreto regulamentar quando tal seja determinado pela lei que regulamentam, bem como no caso de regulamentos independentes (cfr. n.º 6 do artigo 112.º).

[1035] Cfr. al. d) do n.º 1 do artigo 227.º da CRP. A par da autonomia política, económica e financeira, é constitucionalmente reconhecida a autonomia normativa das Regiões Autónomas, a qual se desdobra em duas dimensões: a dimensão legislativa (através dos já referidos decretos legislativos regionais) e a dimensão regulamentar (através de decretos regulamentares regionais).

[1036] Cfr. artigo 241.º da CRP. A atribuição de poder normativo de caráter regulamentar constitui uma das dimensões da autonomia das Autarquias Locais e uma manifestação do princípio da descentralização administrativa (cfr. n.º 1 do artigo 237.º e n.º 1 do artigo 267.º da CRP), garantindo-lhes, através da emanação de normas jurídicas regulamentares, a faculdade de adaptar as disposições normativas de valor constitucional e legal às específicas necessidades e interesses das respetivas populações (cfr. artigo 3.º da Carta Europeia da Autonomia Local). Neste sentido, é-lhes reservado um domínio de intervenção regulamentar que não poderá resultar suprimento ou prejudicado de modo desrazoável em virtude da pela emanação de normas legais. Neste sentido, cfr. MONIZ, Ana Raquel, A titularidade do poder regulamentar..., cit., 98. Ainda sobre esta questão, cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional, cit., 740, 843-844.

catálogo – tais como os diversos órgãos integrados na hierarquia do Estado, entidades da administração indireta, entidades da administração autónoma não territorial e entidades privadas que exerçam funções administrativas[1037]. Constituindo uma forma do exercício do poder administrativo, a emanação de normas regulamentares encontra-se submetida ao princípio da legalidade da administração, impendendo sobre o seu exercício impendem três exigências[1038]: (i) a precedência de lei – a existência de normas regulamentares pressupõe um fundamento normativo de valor legal[1039]; (ii) a prevalência de lei – as normas regulamentares não podem contrariar a disciplina normativa legal existente, cedendo perante a norma legal em caso de contradição[1040]; e (iii) a reserva de lei – as normas regulamentares não podem invadir os domínios materiais assegurados à norma legal, criando uma disciplina inovatória em matérias de reserva legislativa[1041]. Assim, as "entidades" às quais seja reconhecido o poder regulamentar, partindo do enquadramento fornecido por normas jurídicas de valor legal, desenvolvem disciplinas jurídicas que o complementam, desenvolvem, especificam e densificam, permitindo assegurar a sua exequibilidade (quando as leis não sejam exequíveis por si mesmas), aproximar as suas soluções às realidades às quais se dirigem e, inclusivamente, ultrapassar algumas das dificuldades associadas à aplicação de enunciados legais que apresentem imperfeições ou sejam construídos a partir de conceitos indeterminados ou polissémicos[1042]. Por aqui se vê que à medida que as autorizações se vão sucedendo vai baixando o escalão a que a norma em causa pertence, na medida em que cada disposição normativa encontra o seu fundamento normativo em outra de grau superior que disciplina a sua produção e a sua introdução do sistema.

[1037] Em geral, sobre a titularidade do poder regulamentar, Cfr. MONIZ, Ana Raquel, A titularidade do poder regulamentar..., cit., 41-177; ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 702-720.

[1038] Quanto ao referido princípio e respetivas exigências, cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional, cit., 835-836; ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 695.

[1039] O poder regulamentar é um poder público e por isso encontra o seu fundamento jurídico na lei, constitucional ou ordinária, cfr. QUEIRÓ, Afonso, Teoria dos regulamentos, 2.ª Parte, cit., 11-12. Compreende-se, assim, que a emanação de normas regulamentares pressuponha a indicação expressa das leis que visam regulamentar ou que definem a competência subjetiva e objetiva para a sua emanação (cfr. n.º 7 do artigo 112.º da CRP). Em todo o caso, discute-se a admissibilidade de regulamentos subtraídos à exigência de precedência de lei. Sobre tal problemática, cfr. ANDRADE, José Carlos Vieira de, Lições de Direito Administrativo, cit., 145-146; CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional, cit., 838-841; MONCADA, Luís s. Cabral de, Lei e Regulamento, cit., 996-1010; ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 698-699.

[1040] Existe uma relação de complementaridade entre o regime legalmente previsto e a disciplina normativa consagrada no regulamento. Cfr. MONIZ, Ana Raquel, A titularidade do poder regulamentar..., cit., 57.

[1041] Embora se admita os designados "regulamentos de execução", será de excluir uma "deslegalização das matérias reservadas" (neste sentido, cfr. QUEIRÓ, Afonso Rodrigues, Teoria dos Regulamentos, 1.ª Parte, cit., 17; e MONCADA, Luís s. Cabral de, Lei e Regulamento, cit., 1032-1035), pelo que não se conceberá a possibilidade de emissão de "normas em branco", isto é, de normas legais que remetam a integralidade da sua disciplina para normas de carater regulamentar, sob pena de subversão dos propósitos subjacentes ao estabelecimento de tal reserva (neste sentido, cfr. CANOTILHO, Direito Constitucional, cit., 736).

[1042] Neste sentido, cfr. QUEIRÓ, Afonso, Teoria dos regulamentos, 2.ª Parte, in Revista de Direito e Estudos Sociais, Ano XXVII, Janeiro-Março, 6. Em sentido próximo, por referência ao contexto dos impostos, cfr. GAFFURI, Gianfranco, *Diritto Tributario*, cit., 22.

O desenvolvimento do poder regulamentar não se encontra revestido das mesmas exigências formais e procedimentais que se associam ao exercício do poder legislativo, garante-lhe níveis superiores de celeridade na construção do sistema jurídico, ao mesmo tempo que lhe assegura uma maior aptidão para suprir as debilidades associadas à falta de especialização do poder parlamentar, as quais se fazem sentir aquando da normação de matérias técnicas especialmente complexas[1043]. Uma vez que sejam reconhecidas funções normadoras em matéria fiscal a "entidades" administrativas, o seu papel não poderá, naturalmente, ser negligenciado ao nível da configuração da arquitetura do sistema fiscal. Considerando as exigências decorrentes do princípio da legalidade fiscal, a intervenção legiferante não poderá ser dispensada no que respeita à composição dos elementos essenciais dos impostos – ainda que, como veremos adiante, sob certas condições, possa admitir-se em relação a eles o exercício legalmente balizado de poder regulamentar –, o que, em todo o caso, não prejudicará a (abstrata) possibilidade de, no que respeita a dimensões laterais, acessórias ou complementares do fenómeno fiscal, ser promovida uma disciplina jurídica de caráter regulamentar, desde que tal não pressuponha a invasão de espaços regulatórios reservados à lei (reserva de lei)[1044]. Mais se exigirá a existência de autorização legal (precedência de lei) para a intervenção regulamentar, sendo a mesma afastada quando exista disposição legal que a proíba – como sucederá relativamente às matérias previstas no n.º 2 do artigo 8.º da LGT[1045]. Atribuindo à lei fiscal uma menor densidade normativa, deixando de disciplinar determinados campos regulatórios ou determinando expressamente o desenvolvimento de certos núcleos materiais através de normas regulamentares, o legislador fiscal abrirá o caminho à normação regulatória, passando esta a servir de interface entre a lei e as concretas necessidades da sua aplicação aos casos individuais e concretos, assegurando uma disciplina dotada de menor generalidade e abstração, que acabará por garantir uma maior aproximação aos sujeitos e situações aos quais se dirigem[1046]. Quando possa ser desenvolvida, a disciplina de matérias fiscais através de normas de valor regulamentar será sujeita a um juízo de invalidade quando conflitue com normas jurídicas de valor legal (prevalência de lei), daqui resultando, também, que a exigência de que a sua interpretação deverá ser promovida em conformidade com os parâmetros legais vigentes.

[1043] Cfr. MONIZ, Ana Raquel, A titularidade do poder regulamentar..., cit., 43, 50-51, 65-66; e ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 689.

[1044] Ficam assim, em princípio, excluídas da intervenção regulamentar as matérias enunciadas no n.º 2 do artigo 103.º e na al. i) do n.º 1 do artigo 165.º da Constituição.

[1045] Ainda que não seja uma lei de valor reforçado – o que a impede de prevalecer sobre normas fiscais legais que lhe sejam posteriores –, as normas da LGT sempre se colocarão numa posição de supraordenação em relação às normas fiscais de valor regulamentar.

[1046] Cfr. VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, cit., 159.

As normas fiscais regulamentares podem ser encontradas em diplomas normativos de diversa proveniência e roupagem jurídica. Sem prejuízo das faculdades legiferantes que lhe são constitucionalmente reconhecidas, o Governo exerce funções administrativas que se movem no plano geral e abstrato da criação normativa em matéria fiscal, as quais são materializadas em diplomas regulamentares revestidos de *nomen iuris* diversificados, tais como como portarias, decretos regulamentares, despachos normativos ou resoluções do Conselho de Ministros[1047]. O exercício de faculdades normadoras de caráter regulamentar em matéria fiscal não se encontra, porém, reservado à administração central, sendo também reconhecido às Regiões Autónomas e às Autarquias Locais, as quais as exercem por referência às respetivas circunscrições territoriais. Trata-se aqui de uma das manifestações do fenómeno de pulverização nos núcleos de produção normativa fiscal, que será abordado numa fase posterior da presente investigação. Neste contexto, podem ser identificados diplomas como decretos legislativos regionais emanados pelas Assembleias Legislativas Regionais no exercício de competências regulamentares[1048], decretos regulamentares regionais emanados pelos Governos Regionais[1049], ou regulamentos emanados pelas Autarquias Locais[1050], os quais contêm disposições normativas cujo escopo regulatório é integrado por dimensões diversas do fenómeno fiscal.

[1047] No sistema fiscal português podem ser encontrados diversos diplomas regulamentares que surgem sob as "roupagens" enunciadas. Sob a forma de portaria, veja-se, por exemplo: a Portaria n.º 3/2020, de 13 de janeiro, que fixa o valor médio de construção por metro quadrado, para efeitos do artigo 39.º do CIMI, a vigorar no ano de 2020; a Portaria n.º 12/2010, de 17 de janeiro, que aprova a tabela de atividades de elevado valor acrescentado para efeitos do disposto no n.º 6 do artigo 72.º e no n.º 4 do artigo 81.º do Código do IRS; a Portaria n.º 620-A/2008, de 16 de julho, que regula os procedimentos de celebração de acordos prévios sobre os preços de transferência (APPT), ao abrigo do artigo 198.º-A do Código do IRC; Portaria n.º 121/2011, de 30 de março, densificando a contribuição sobre o *sector* bancário cuja estrutura foi definida pela LOE11. Sob a forma de decreto regulamentar, considere-se, por exemplo: o Decreto Regulamentar n.º 1/2019, de 04 de fevereiro, que fixa o universo dos sujeitos passivos de IRS abrangidos pela declaração automática de rendimentos; ou o Decreto Regulamentar n.º 13/2018, de 28 de dezembro, que Estabelece os limites máximos das perdas por imparidade e outras correções dedutíveis para efeitos do apuramento do lucro tributável em IRC relativamente a empresas do sector bancário. Sob a forma de despachos normativos, pense-se nos exemplos: do Despacho normativo n.º 7-A/2015, de 30 de abril, que regula os procedimentos de reembolso do IRC; do Despacho normativo n.º 11/2013, de 4 de abril, que elimina obrigações declarativas no âmbito do IVA; e do Despacho normativo n.º 18-A/2010, de 4 de abril, relativo aos pedidos de reembolso do IVA e inscrição no regime mensal. Sob a forma de resoluções do Conselho de Ministros, pense-se nos seguintes casos: Resolução do Conselho de Ministros n.º 60/2019, de 28 de março, que aprova o programa regressar; na Resolução do Conselho de Ministros n.º 161/2005, de 12 de outubro, que aprova medidas de incentivo à utilização de veículos e tecnologias menos poluentes, por via da alteração da base de tributação do imposto automóvel (IA) dos veículos ligeiros de passageiros, novos e usados, tendo em vista a melhoria das condições ambientais, nomeadamente pelo combate às alterações climáticas; ou na Resolução do Conselho de Ministros n.º 163/2001, de 23 de novembro, que aprova as orientações nacionais no combate à fraude e à evasão fiscais.

[1048] Cfr. artigo 41.º do Estatuto Político-Administrativo da Região Autónoma dos Açores; artigo 39.º, n.º 1 do artigo 41.º e artigo 139.º do Estatuto Político-Administrativo da Região Autónoma dos Açores.

[1049] Cfr. artigos 89.º e 91.º do Estatuto Político-Administrativo da Região Autónoma dos Açores; als. c), d) e h) do artigo 69.º, artigos 70.º e 139.º do Estatuto Político-Administrativo da Região Autónoma da Madeira. Tome-se, como exemplo, o Decreto Regulamentar Regional n.º 9/2014/A, que regulamenta o regime dos benefícios fiscais contratuais, condicionados e temporários, suscetíveis de concessão ao abrigo do disposto no artigo 9.º do Decreto Legislativo Regional n.º 2/99/A, de 20 de janeiro, que adapta o sistema fiscal nacional à Região Autónoma dos Açores; e o Decreto Regulamentar Regional n.º 2/2017/M, de 23 de fevereiro, que determina e regulamenta os critérios e condições exigíveis para que projetos de investimento, de valor igual ou superior a € 500.000,00 possam usufruir do regime de benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo.

Como se teve oportunidade de referir, em princípio, a disciplina das matérias fiscais fundamentais encontra-se arredada da intervenção regulamentar, ficando esta limitada à concretização e desenvolvimento de dimensões acessórias ou complementares do fenómeno fiscal. Apesar disso, dentro de certos condicionalismos, as normas regulamentares poderão intervir em dimensões essenciais da disciplina fiscal. Na verdade, diversos aspetos do regime de taxas do IMI são disciplinados pelo legislador fiscal de modo aberto ou (propositadamente) incompleto, cabendo às Autarquias Locais a sua concreta definição ou concretização através de normas regulamentares. É-lhes reconhecida a faculdade de, por via regulamentar e por referência à respetiva circunscrição territorial, fixar a concreta taxa de imposto aplicável em cada ano no âmbito da tributação de prédios urbanos e de estabelecer majorações e minorações de taxas, com propósitos de caráter regulatório. Em todos estes casos, a intervenção regulamentar municipal encontra-se legalmente balizada, pelo que as Autarquias Locais resultarão condicionadas pelos limites mínimos e máximos definidos pelo legislador fiscal[1051]. Para além disso – e sem prejuízo da problemática que envolve tal opção, conforme se dá nota no Ponto 2.1.2.2. da Parte III da presente investigação –, no RFALEI prevê-se a possibilidade de criação pelas autarquias de regimes de isenção fiscal "relativamente aos impostos e outros tributos próprios", sem que para tal sejam fixadas quaisquer limitações legais expressas, o que significa que beneficiam de uma ampla margem de liberdade no estabelecimento, por via regulamentar, de isenções (totais ou parciais, subjetivas ou objetivas) a respeito de impostos como o IMI e o IMT[1052]. Também ao nível da derrama municipal são reconhecidas aos municípios faculdades normadoras, a exercer, naturalmente, por via regulamentar, as quais compreendem a própria decisão sobre o seu lançamento (ou não), a concreta determinação da taxa aplicável (até um limite máximo de 1,5%) e a concessão de isenções e taxas reduzidas[1053]. O ISP constitui, de igual modo, uma figura impositiva em relação à qual se observa uma disciplina de dimensões fiscais essenciais por via regulamentar. Será assim em relação à definição das concretas taxas aplicáveis, em virtude da necessidade de assegurar que o mesmo se reveste da flexibilidade necessária para que se adapte de modo célere à conjuntura do

---

[1050] Têm a natureza de normas regulamentares, não apenas aquelas que resultam inseridas formalmente em regulamentos incidentes sobre matérias fiscais, como será o caso dos regulamentos disciplinadores das isenções no âmbito de impostos próprios, nos termos do n.º 2 do artigo 16.º do RFALEI –, mas também outros atos normativos de natureza regulamentar, como será o caso das deliberações das Assembleias Municipais que determinem as taxas de IMI aplicáveis em cada período financeiro (artigos 112.º e 112.º-A do CIMI) ou a deliberação sobre o lançamento de derrama (artigo 18.º do RFALEI).

[1051] Cfr. artigos 112.º a 112.º-B do CIMI. A propósito da questão de saber se esta abordagem legislativa se revelará compatível com as exigências decorrentes do princípio da legalidade fiscal, pronunciou-se o TC em sentido afirmativo, no Acórdão n.º 57/95, que as funções específicas do princípio da reserva de lei em matéria fiscal (uma de natureza democrática e outra de caráter garantístico), não são colocadas em causa pelo facto de um órgão da administração local ser autorizado pela lei a definir a taxa de um imposto local, dentro dos limites muito apertados fixados pelo órgão parlamentar.

[1052] Cfr. artigo 16.º do RFALEI.

[1053] Cfr. artigo 18.º do RFALEI.

mercado do crude e dos produtos petrolíferos, o qual se carateriza por uma grande volatilidade. Neste sentido, a concreta definição das taxas do ISP é levada a efeito através de normas de natureza regulamentar, limitando-se o legislador fiscal a estabelecer os seus montantes mínimo e máximo, sendo a competência para a sua determinação distribuída entre o Governo e os órgãos das Regiões Autónomas, conforme se trate do território continental ou insular[1054].

Um dos mais intensos contributos ao nível da produção de normas fiscais de natureza regulamentar observa-se ao nível da emanação de orientações administrativas que têm a própria administração como destinatário imediato e que prescrevem a observância de certa forma de interpretar a lei que vincula os órgãos hierarquicamente infraordenados em relação ao autor do ato, sendo seu o objetivo de uniformizar os aspetos principais da decisão administrativa, o que pressuporá a tomada de uma posição centralizada sobre os assuntos cuja dificuldade de solução tenha contribuído para a formação de decisões contraditórias ou, numa perspetiva de antecipação, se possa antever tal resultado[1055]. A preponderância destes elementos que visam explicitar os enunciados legais fiscais, antecipando o conteúdo dos atos a praticar pela administração aquando da sua aplicação, revelar-se-á manifesta quando se tome em consideração, por um lado, certas caraterísticas que tendem a associar-se à legislação fiscal, tais como a sua hipertrofia, complexidade, tecnicidade e ambiguidade[1056], e, por outro, a necessidade de assegurar que as mesmas soluções legais não são aplicadas de modo diverso pelos diferentes órgãos integrados na hierarquia da administração, para que não resultem colocados em crise os princípios da igualdade fiscal e da segurança jurídica e proteção da confiança. Independentemente da questão de saber se são (apenas) internos ou (também) externos os seus efeitos, certo será que correspondem a uma forma de atuação administrativa que se corporiza em atos

---

[1054] Cfr. artigos 92.º, 94.º e 95.º do CIEC. A propósito da discussão em torno da conformidade constitucional de tal solução – mormente, a propósito da sua compatibilidade com as exigências decorrentes do princípio da legalidade fiscal –, no Acórdão n.º 70/2004, o TC pronunciou-se pela não inconstitucionalidade desta solução, esclarecendo que ao definir as taxas de imposto através da indicação das respetivas balizas (mínima e máxima) não deixa o legislador parlamentar de atuar em representação política dos cidadãos contribuintes, expressando um consentimento da tributação que se traduz na possibilidade de vigência de uma taxa compreendida entre um mínimo e um máximo legal, pelo que ao fixar este intervalo, dentro do qual o diploma regulamentar pode proceder à concreta fixação da taxa, o legislador parlamentar manifesta de forma clara a sua opção política por uma imposição futura até ao limite expresso pela taxa máxima. Em geral, sobre o regime de taxas no ISP, cfr. VASQUES, Sérgio, PEREIRA, Tânia Carvalhais, Os Impostos Especiais de Consumo, Almedina, Coimbra, 2016, 336-348.

[1055] Cfr. SANCHES, José Luís Saldanha, A Quantificação da Obrigação Tributária, cit., 208, 212. Estas têm por objetivo assegurar uma maior inteligibilidade das normas fiscais, mediante a emanação de "instruções" por parte da administração, a respeito da sua aplicação. A aprovação de circulares pela administração fiscal não constitui prática recente, mas a sua caraterização como regulamentos internos, voltados para a estrutura interna da administração e sem que dos mesmos fosse dado conhecimento aos contribuintes, não lhes conferia relevância adequada, situação que veio a ser alterada com a aprovação da LGT e do CPPT, com a expressa referência às orientações genéricas, à disciplina do procedimento para a sua emanação e ao modo de publicitação das mesmas. Cfr. DOURADO, Ana Paula, O Princípio da Legalidade Fiscal, cit., 582. A sua emanação está sujeita a um procedimento especificamente previsto nos artigos 55.º e 56.º do CPPT e no artigo 68.º-A da LGT.

[1056] Problemas que são abordados no Ponto 3.1. da Parte III.

gerais e abstratos, pelo que as referidas orientações merecerão a qualificação normas jurídicas regulamentares[1057].

Para além de normas regulamentares cujo escopo integra diretamente a regulação de matérias de natureza fiscal, não poderão aqui ser perdidas de vista disposições normativas que, embora não versem diretamente sobre este tipo de matérias, acabam por assumir uma inegável preponderância neste contexto. Será, por exemplo, o caso das normas contabilísticas e interpretativas elaboradas pela Comissão de Normalização Contabilística (CNC)[1058] ou dos atos normativos emanados por certas entidades às quais são reconhecidos poderes de regulação e supervisão, como será o caso do Banco de Portugal, relativamente às instituições de crédito e sociedades financeiras, e do Instituto de Seguros de Portugal, relativamente às entidades seguradoras[1059].

3.3.2. A organização horizontal das normas fiscais

Como tivemos oportunidade de assinalar ao longo do ponto precedente, o sistema fiscal corresponde a uma estrutura normativa verticalmente desenvolvida através de diferentes estratos normativos que devem assumir um desenho harmónico, racional e reciprocamente integrado, cabendo às normas constitucionais justificar materialmente e condicionar a sua concreta configuração e as

[1057] Apresentando-as como "normas sobre a aplicação de normas, com efeito vinculativo", cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Lições de Procedimento e Processo Tributário, cit., 175. Embora reconheça que configuram normas jurídicas, SÉRGIO VASQUES recusa conceder-lhes o estatuto de "fonte do direito fiscal", por considerar que a ausência de efeitos externos impedirá que constituam parâmetro de validade relativamente aos atos praticados pela administração, resultando o referido parâmetro das normas legais que tais orientações visam interpretar. Cfr. VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, cit., 161-162. Consideramos, porém, que a partir do momento em que sejam reconhecidas como normas jurídicas não se lhes poderá negar tal estatuto (de fonte de Direito): se é jurídica a norma, constituirá Direito. Para além disso, não será absolutamente certa a ausência de efeitos externos associados a tais normas, podendo ser indicados como exemplos o disposto no n.º 2 do artigo 43.º da LGT (aferição da existência de erro imputável aos serviços quando o contribuinte tenha atuado em conformidade com orientações genéricas) e do regime do n.º 3 do artigo 131.º e n.º 6 do artigo 132.º do CPPT (afastamento dos regimes de reclamação graciosa necessária quando a atuação da administração esteja em conformidade com o teor de orientações genéricas). Numa perspetiva alternativa, e sustentando o efeito externo de tais normas, cfr. GAMA, João Taborda, Tendo surgido dúvidas sobre o valor das circulares e outras orientações genéricas..., in Estudos em memória do Prof. Doutor José Luís Saldanha Sanches (organização de Paulo Otero, Fernando Araújo, João Taborda da Gama), vol. III., Coimbra Editora, Coimbra, 2011, 157 e seguintes. Por oposição a uma visão formalista que, atendendo ao respetivo *nomen iuris* lhes recuse, de antemão, a qualificação como normas jurídicas, CASALTA NABAIS sustenta a necessidade se promover o percurso inverso, procurando em relação a cada uma, perceber se as mesmas se limitam a interpretar e aplicar a lei fiscal, ou se completam ou desenvolvem a disciplina jurídica da lei deixada nesta propositadamente por completar ou desenvolver. Cfr. NABAIS, José Casalta, Direito Fiscal, cit., 199. Todavia, na jurisprudência do TC, sustentando que as prescrições contidas em circulares da AT, "independentemente da sua irradiação persuasiva na prática dos contribuintes, não constituem normas para efeitos do sistema de controlo de constitucionalidade cometido ao Tribunal Constitucional", cfr. Acórdãos n.º 583/2009 e 42/2014.

[1058] Cfr. al. b) do n.º 1 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 160/2009, de 13 de julho.

[1059] Cfr. artigo 115.º do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras e o n.º 3 do artigo 64.º das Condições de Acesso à Atividade Seguradora. O exercício de faculdades regulamentares por estas entidades (frequentemente sob a forma de "avisos" e "normas") desempenha um preponderante papel a propósito dos planos de contas a seguir pelas referidas, atendendo ao facto de se regularem por planos de contas específicos. Com pertinência, veja-se, por exemplo, o disposto no n.º 2 do artigo 28.º-A, no n.º 1 do artigo 28.º-C, na al. c) do n.º 1 do artigo 39.º e na al. b) do n.º 14 do artigo 43.º do CIRC.

diferentes opções que no seu âmbito são assumidas. Todavia, não se desenvolve apenas num plano de subordinação ou verticalidade, mas também num plano de coordenação ou horizontalidade, exigindo-se que os conjuntos normativos equiordenados em termos de força jurídica mantenham uma relação coerente entre si. Aliás, numa certa perspetiva, a exigência de coordenação e organização racional das normas fiscais que gozam de um mesmo valor jurídico (portanto, equiordenadas) poderá ser-lhes – verticalmente – imposta por princípios como o da igualdade e da segurança jurídica e proteção da confiança. Fora destes casos, não mantendo as normas um relacionamento hierárquico entre si e não sendo possível convocar uma norma que lhes seja superior em termos de valor normativo que resolva a contradição normativa identificada, as eventuais desarmonias normativas que se coloquem não poderão ser resolvidas através da invalidade de uma delas e seu (consequente) afastamento do sistema jurídico. Neste plano – com se disse, de horizontalidade – as contradições normativas tenderão a ser supridas através ao recurso aos critérios da sucessão temporal e da especialidade, os quais serão – respetivamente – operacionalizáveis quando entre as normas conflituantes seja possível vislumbrar uma como anterior e outra como posterior ou se apure que uma constitui normação geral e a outra especial em relação a ela.

Nos pontos que se seguem, trataremos de olhar para os critérios da sucessão temporal e da especialidade como critérios de superação das contradições normativas em matéria fiscal.

3.3.2.1. A organização das normas fiscais segundo um critério de sucessão temporal

Se o sistema fiscal é constituído por um núcleo de princípios enformadores supraordenados e estes constituem comandos de maximização, o modo como os mesmos são desenvolvidos e concretizados em termos legais (e, porventura, regulamentares) poderá ser muito variável. De facto, ainda que se encontrem condicionadas pelos limites normativos instituídos pela referida principiologia, as diferentes soluções normativas de concretização do sistema fiscal resultarão influenciadas pelas concretas condições sociais, económicas, políticas e culturais que envolvem a sua aplicação[1060]. Uma vez que estas condições não são imutáveis, as necessidades regulatórias que se lhes associam poderão alterar-se ao longo do tempo[1061]. Por esse motivo, e sem prejuízo das não negligenciáveis exigências de estabilidade e continuidade que lhe são inerentes, o sistema fiscal não se assume como

[1060] Cfr. BORIA, Il Sistema Tributario, cit., 112.

[1061] Cfr. RADVAN, Michal, System of Tax Law, in System of Financial Law, Publications of the Masaryk University, No. 515, Brno, 2015, 20.

uma realidade estanque, resultando sujeito a um permanente processo de renovação e sucessão normativa, como forma de dar resposta aos novos desafios regulatórios que se lhe vão colocando. Tal como o sistema jurídico no qual se insere, o sistema fiscal vive numa permanente relação de tensão entre as exigências de estabilidade e de mutabilidade do material normativo que o compõe, considerando que a aptidão das suas normas jurídicas para assegurar uma adequada resposta aos desafios regulatórios que lhe são apresentados pela realidade social à qual se dirigem será, naturalmente, condicionada pela mutabilidade desta. Se evoluem condições sociais, económicas e políticas, o sistema fiscal deverá ser objeto de sucessivos ajustamentos, sob pena de se tornar obsoleto e, por isso, incapaz de dar resposta às novas necessidades regulatórias que, sucessiva e permanentemente, vão sendo colocadas. Aliás, a modificação normativa corresponderá a uma exigência decorrente do próprio princípio democrático, quando observado numa perspetiva diacrónica, sujeitando-se o sistema fiscal à evolução e alteração da vontade democrática, ainda que adequadamente balizada por um conjunto de parâmetros jurídicos que se colocam em relação a ela numa posição de supraordenação jurídica.

Como forma de assegurar uma adequada resposta às várias e dinâmicas necessidades regulatórias que enfrenta – como consequência da mutabilidade dos cenários aos quais se dirigem as suas normas –, o sistema fiscal não poderá corresponder a uma estrutura imóvel, antes devendo assemelhar-se a um organismo vivo, caraterizado pela complexidade, dinamismo e flexibilidade. Mesmo fora do âmbito das reformas estruturais, os vários impostos são sucessiva e frequentemente objeto de intervenções corretivas e modificativas por parte do normador fiscal, nomeadamente ao nível das respetivas bases fiscais, isenções, taxas, deduções e regimes de liquidação e cobrança, as quais em grande medida se devem ao facto de o sistema fiscal resultar instrumentalizado à satisfação de exigências financeiras que variam ao longo do tempo e à concretização de programas de intervenção económico-social que são objeto de frequentes ajustamentos em razão da respetiva envolvência política. Por estes motivos, a extinção, a modificação e a criação normativa decorrem a um ritmo de tal forma acelerado que se torna possível afirmar que a elevada variabilidade normativa será um dos traços caraterizantes do sistema fiscal – tema ao qual regressaremos no Ponto 2.1.2.2. da Parte III. Em todo o caso, uma vez que o sistema se encontra enformado pelos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança, as possibilidades e condições para as alterações normativas produzidas no seu âmbito não serão ilimitadas, extraindo-se a partir destas dimensões principiológicas uma certa resistência à mudança: por um lado, a cadência das modificações deve ser compatibilizada com as exigências de segurança jurídica, sob pena de as normas perderem a capacidade de fixar padrões de

comportamento (considerando que os respetivos destinatários não se encontrarão em condições de identificar a conduta que deles é esperada); por outro, a disciplina dos efeitos associados às normas incorporadas no sistema ou dele retiradas, deverá ser posta de acordo com a necessidade de proteger as legítimas expectativas dos seus destinatários. Num outro prisma de análise, a estabilidade normativa será reclamada também pelo próprio princípio da igualdade, como forma de conter a concessão de tratamentos fiscais diferenciados entre contribuintes colocados em situações semelhantes, em virtude do simples decorrer do tempo.

Como forma de dar solução aos conflitos normativos positivos provocados pela sucessão de normas fiscais com objetos sobrepostos e regimes reciprocamente incompatíveis, será convocado, em tais situações, o critério cronológico, dando-se preferência aplicativa à norma mais recente perante a norma que lhe anteceda e determinando-se revogação, modificação ou suspensão da eficácia desta última. Este efeito – suscetível de se observar em termos totais ou parciais –, poderá resultar previsto de modo expresso em disposição normativa que preveja a cessação da vigência da norma mais antiga, como poderá manifestar-se de modo tácito, através da aprovação de uma norma mais recente que se incompatibilize em termos aplicativos com uma outra que a preceda. Em todo o caso, a aplicação do referido critério sempre dependerá da inaplicabilidade de um outro que lhe dê solução, concretamente os critérios da hierarquia e da especialidade.

3.3.2.2. A organização das normas fiscais segundo um critério de especialidade

Recuperando alguns tópicos abordados em momento anterior a propósito do tema, dir-se-á que o critério da especialidade corresponde a uma forma de resolução de conflitos normativos que determina que entre duas normas jurídicas de densidade ou extensão distinta que regulem de modo diferente uma mesma situação de facto, prevalece a menos ampla (a norma especial) sobre a mais ampla (norma geral). No essencial, tomando como "normas gerais" as que estabelecem o regime jurídico regra para um determinado âmbito aplicativo, serão consideradas "normas especiais" as que, partindo desse âmbito de aplicação, se destacam pelo facto de estabelecerem regimes jurídicos destacáveis dentro dele, fixando padrões comportamentais distintos daqueles que resultariam da aplicação da norma geral, como forma de garantir tratamentos jurídicos diferenciados a situações jurídicas também elas distintas, em atenção às exigências fundamentais de justiça material. Neste ponto – o da especialidade em sentido amplo – será possível falar de normas especiais em sentido estrito, se a regulação desviante corresponder a uma adaptação do regime geral tendo por referência

as especificidades associadas a um determinado conjunto de situações, sem que, no entanto, contradigam frontalmente o regime geral; e de normas excecionais quando estabelecem um regime jurídico contrário àquele que consta da norma geral. Na presença de um conflito entre disposições normativas equiordenadas e verificando-se estarmos em presença de uma norma geral e uma norma especial, esta beneficiará de prioridade aplicativa no âmbito a que se reporta, o que não prejudicará a aplicação da norma geral, na parte em que inexista sobreposição aplicativa entre elas.

As normas gerais desempenham um papel preponderante no contexto do sistema fiscal, uma vez que lhes cabe garantir um plano alargado e coerente que garanta o preenchimento das carências regulatórias principais (pelo menos) a um nível mínimo e assegurar a necessária acomodação sistémica das soluções específicas que venham a ser desenvolvidas com o propósito de acautelar as necessidades regulatórias de caráter particular. Com efeito, como tivemos já oportunidade de assinalar, no âmbito do sistema fiscal será possível identificar um conjunto de estruturas normativas de caráter geral, que fornecem as necessárias condições (normativas) à implementação e efetiva aplicação das diversas figuras impositivas. Trata-se de normas de abrangência aplicativa alargada, reclamando a sua aplicação de forma tendencialmente transversal aos diversos domínios do sistema fiscal, recuando, porém, quando se encontrem definidas soluções normativas especificas para determinados objetos regulatórios. Normação fiscal deste tipo será encontrada – entre outros – em diplomas como a LGT, o CPPT ou RGIT, a propósito da fixação das dimensões substantivas fundamentais do fenómeno fiscal, como as que se reportam à estrutura básica da relação jurídica tributária (nos seus diversos elementos), da disciplina do procedimento e do processo tributário ou do regime infracional tributário. A regulação assim definida será – por defeito – aplicável no contexto de quaisquer impostos, sendo contudo afastada – segundo o critério da especialidade – quando as normas que asseguram particularmente a disciplina destes prevejam solução diversa. Neste sentido, aquando da disciplina de certo imposto, exigir-se-á que o legislador tome em consideração as estruturas regulatórias fiscais gerais presentes no sistema e produza um juízo sobre a sua adequação à satisfação das diferentes necessidades regulatórias especificamente colocadas pela figura impositiva em causa. Nos casos em que conclua pela adequação das mesmas, deverá abster-se de emanar novas disposições, evitando redundâncias normativas; quando conclua pela sua desadequação, deverá produzir novas disposições, adaptadas às especificas necessidades regulatórias que se coloquem, caso em que estas prevalecerão em termos aplicativos, fazendo recuar a aplicação da normação de caráter geral. A título exemplificativo, poderá pensar-se na alteração, pelas normas de cada imposto, dos regimes gerais

previstos para o procedimento de liquidação[1062]; o regime de solidariedade[1063]; o regime de responsabilidade em caso de substituição[1064]; a caducidade e prescrição de obrigações fiscais[1065]; o regime de juros[1066]; etc.

As relações de generalidade e especialidade podem, em todo o caso, ser observadas segundo um enfoque distinto, substituindo-se a consideração das normas fiscais individualmente consideradas pela sua observação enquanto unidades integradas em determinado conjunto normativo. Dedicaremos os pontos seguintes à análise da divisão do sistema fiscal em diferentes subsistemas. Por agora, assinala-se que o sistema fiscal se desdobra em estruturas normativas de diferente natureza, dimensão e abrangência, que se caraterizam por uma lógica de especialidade quanto ao objeto regulatório das normas fiscais que as integram e que se organizam entre si de modo próprio e diferenciado, operando então como subsistemas fiscais. As normas fiscais colocadas no seu interior destes passam a beneficiar de um invólucro sistémico que as protegerá do conflito com aquelas que se encontram no seu exterior. Não se afirma, por isso, desrazoável assinalar que este processo de diferenciação subsistémica operado no contexto do sistema fiscal, numa certa perspetiva, permitirá deslocar o problema das relações de generalidade e especialidade das relações entre normas fiscais individualmente consideradas, para o contexto da comunicação entre conjuntos de normas fiscais.

Em todo o caso, o próprio funcionamento interno destes subsistemas assentará – natural e necessariamente – num desdobramento entre soluções normativas gerais e especiais. No seu interior, são mantidos plúrimos nexos de funcionalidade normativa, no contexto dos quais as normas se complementam e limitam reciprocamente, como forma de assegurar uma disciplina jurídica dirigida a finalidades regulatórias que lhes são comuns, relacionando-se entre si numa perspetiva teleológico-funcional de recorte especial e mais limitada do que aquela que resulta do sistema fiscal globalmente considerado. Neste contexto, serão, naturalmente, diversos os casos em que o legislador se vê confrontado com a necessidade de recortar regimes especiais no âmbito da disciplina jurídica de certo imposto. Tomando por exemplo o caso de um imposto sobre o rendimento, exige-se do legislador fiscal

---

[1062] Em termos gerais, veja-se o disposto no artigo 59.º do CPPT; em termos especiais, atente-se, por exemplo, nos artigos 75.º e seguintes do CIRS, nos artigos 89.º e seguintes do CIRC, nos artigos 19.º e seguintes do CIVA, no artigo 113.º do CIMI, nos artigos 19.º e seguintes do CIMT e nos artigos 23.º e seguintes do CIS.

[1063] Num contexto geral, veja-se o artigo 20.º da LGT; num contexto especial, atente-se no artigo 102.º-C do CIRS.

[1064] De um modo geral, veja-se o artigo 28.º da LGT; de modo particular, atente-se no artigo 103.º do CIRS.

[1065] A este propósito, ver o disposto nos artigos 45.º-49.º da LGT, enquanto normas gerais; veja-se também, a título de exemplo, o disposto no artigo 92.º do CIRS, no artigo 94.º do CIVA, no artigo 116.º do CIMI, no artigo 40.º do CIMT e nos artigos 39.º e 48.º do CIS, enquanto normas especiais.

[1066] Considere-se o disposto nos artigos 35.º, 43.º, 44.º e 100.º da LGT, a respeito dos juros indemnizatórios, compensatórios e moratórios, enquanto normas gerais; e, por exemplo, o disposto no artigo 102.º do CIRC, n.º 12 do artigo 10.º e artigo 33.º do CIMT, n.ºs 3 e 4 do artigo 45.º do CIS, enquanto normas especiais.

que produza um conjunto de disposições estruturais necessárias para a sua implementação, tais como a definição geral do seu âmbito de incidência, nas suas dimensões subjetiva, objetiva, temporal e territorial, a previsão de obrigações declarativas, a definição do regime de taxas, a competência, prazos e modo de liquidação e as condições do pagamento. Uma vez definida esta estrutura normativa básica, deverá o legislador atentar nas plúrimas especificidades regulatórias que se poderão colocar e que exigem a adaptação ou afastamento dos regimes gerais assim definido – ou seja, trata-se aqui do cumprimento do mandato que lhe é imputado pelo princípio da igualdade, quando este exige a concessão de um tratamento diferenciado às realidades que se apresentem dissemelhantes, na medida das respetivas diferenças. Pense-se, por exemplo, na previsão de regimes simplificados de tributação, em atenção às caraterísticas de certos sujeitos passivos; na definição de obrigações declarativas específicas para certas categorias de sujeitos passivos; ou nas regras de retenção na fonte ou de pagamento (considerando, por exemplo, os pagamentos conta). Todavia, o caso mais evidente de normas que, por natureza, se revestem de caráter especial, será o daquelas através da quais são prosseguidas as finalidades reguladoras do sistema fiscal, considerando tratar-se de soluções normativas que operam desagravamentos ou agravamentos das onerações fiscais, em função do objetivo de incentivar ou desincentivar determinado comportamento. Pense-se, por exemplo, nas normas fiscais que consagram isenções, deduções, diferimentos, créditos fiscais, taxas especiais, limitação à dedução de certas despesas, etc. Todas estas normas devem ser qualificadas como especiais, determinando – em maior ou menor medida – o afastamento dos regimes impositivos gerais.

Nos diversos casos assinalados, e em outros de configuração semelhante, porquanto se trata de relações entre normas fiscais hierarquicamente equiordenadas, as contradições que entre elas se registem não poderão ser resolvidas através de uma solução de caráter vertical, mediante o afastamento da norma infraordenada por determinação da sua invalidade, antes se exigindo que comuniquem reciprocamente num contexto de horizontalidade e que a contradição normativa se deixe resolver através do recuo da norma geral perante a preferência aplicativa da norma especial.

3.3.2.3. A divisão em subsistemas fiscais

A utilização do termo "sistema" reclama a ideia de uma realidade internamente composta por uma multiplicidade de componentes, cuja integração e articulação lhe confere uma identidade própria e específica, que não se confunde com o simples somatório daquelas. Quando falamos de um sistema jurídico, tais componentes correspondem a um nível elementar a normas jurídicas, o que não significa

que estas, no interior daquele, não possam ser reunidas em estruturas (normativas) intermédias dotadas (também elas) de propriedades sistémicas, que operam no interior daquele, em benefício da sua realização teleológica. Foi a este respeito que introduzimos na presente investigação o conceito de subsistema. Recuperando algumas coordenadas que identificamos a propósito da segregação do sistema jurídico em subsistemas, as quais também aqui se revelam pertinentes, será possível afirmar que o sistema fiscal não corresponderá internamente a um bloco normativo homogéneo, verificando-se a existência de normas que no seu interior assumem configurações distintas e se relacionam de modo variado. Dentro dele, será possível vislumbrar focos sistémicos diferenciados em função do tipo de relações que se estabelecem entre certas normas que o integram, identificando-se segmentos normativos especiais, dotados de caraterísticas próprias e diferenciadoras que permitem a sua qualificação como subsistemas[1067]. A partir dos distintos níveis de afinidade normativa identificados, será possível vislumbrar a demarcação de segmentos normativos – de maior ou menor dimensão – orientados por uma lógica sistémica própria e autocentrada, que gozam de relativa autonomia no interior do sistema fiscal e que poderão, por isso, ser qualificados como subsistemas fiscais[1068]. Tal como o sistema jurídico do qual faz parte, o sistema fiscal não será uma estrutura simples, exclusivamente composta por normas enquanto partículas singulares, antes assumindo uma composição complexa, internamente organizada em subsistemas, de tal forma que na análise da estrutura do sistema fiscal acaba por se impor a análise das relações entre normas, individualmente consideradas, e das relações entre subsistemas. De facto, no interior do sistema fiscal, torna-se visível a existência de relações variáveis entre o material jurídico que o compõe, o que se refletirá ao nível da influência que a localização ou enquadramento das normas produz ao nível da respetiva interpretação e aplicação[1069].

A demarcação das fronteiras dos subsistemas fiscais corresponde a um complexo processo de diferenciação sistémica que a título principal assenta na identificação de instrumentos (jurídicos) específicos que são utilizados com vista a assegurar e promover certos valores juridicamente tutelados (ou, numa perspetiva teleológica, a prosseguir certas finalidades), o que se acaba por se projetar, de modo consequencial, sobre diversas dimensões que concorrem para a sua formação como um agregado normativo relativamente autónomo e que marcam a sua identidade, tais como a existência de um acervo principiológico particular, a demarcação de um conjunto de finalidades próprias, a existência de um código jurídico-comunicativo específico e, eventualmente, a sua projeção num aparato

[1067] Cfr. GARCÍA, Felipe Romero, *El valor Sistema tributario*..., cit., 30.

[1068] Cfr. BORIA, Pietro, *Il Sistema Tributario*, cit., 5.

[1069] Cfr. BORIA, Pietro, *Il Sistema Tributario*, cit., 6.

organizatório diferenciável. Em todo o caso, a identificação de um subsistema fiscal não se bastará com esta dimensão de diferenciação, sempre pressupondo que o mesmo se comporte internamente como um sistema, cumprindo com as propriedades das quais depende tal qualificação: a sistematicidade e a completude.

A necessidade de implementação das decisões fundamentais do sistema fiscal de forma coerente, implica que o mesmo se diferencie internamente através de agregados normativos parciais (subsistemas), aos quais cabe garantir a regulação de certos instrumentos (jurídico-fiscais) específicos que são funcionalizados à realização do fenómeno fiscal em diferentes frentes. Cada subsistema fiscal corresponderá a um reduto normativo revestido de uma maior especificidade (e, assim, de uma menor abrangência aplicativa) do que aquela que carateriza o sistema fiscal que lhe serve de referência, assumindo o propósito de disciplinar certos aspetos parciais do fenómeno impositivo. Através desta divisão do material jurídico-fiscal em segmentos relativamente autónomos, torna-se possível deslocar para dentro destes a observância das exigências de coerência e completude, intensificando as relações normativas no seu interior e reduzindo o contacto que tais normas mantêm com o exterior. Este desdobramento subsistémico faz parte da mecânica de funcionamento do sistema fiscal e do modo como o mesmo se organiza internamente, em atenção à realização das respetivas finalidades e à observância dos seus princípios enformadores, levando a que, neste contexto, falar de sistema fiscal passe a pressupor a consideração de uma diferenciação interna das suas normas em grupos ou sectores diversos, que têm o sistema fiscal como o seu "ambiente" imediato[1070].

Como tivemos oportunidade de analisar em momento anterior, a delimitação do sistema fiscal assenta fundamentalmente no facto de se revelar possível identificar um conjunto de normas no âmbito de certo sistema jurídico que têm por comum objeto a disciplina jurídica do imposto. Será também a partir deste critério, embora conferindo-lhe um revestimento mais específico e pormenorizado, que (a título principal) se promoverá a diferenciação interna do sistema fiscal, demarcando-se os principais subsistemas deste a partir da consideração de diferentes tipos de impostos. A prossecução das finalidades que lhe são acometidas (arrecadatórias, redistributivas e regulatórias) pressupõe que o sistema fiscal seja revestido de um arsenal de instrumentos jurídicos fiscais que se colocam em relação a elas numa posição de instrumentalidade. Aqueles, embora possam (ou devam poder) ser reconduzidos ao conceito de imposto em sentido amplo, assumem propriedades específicas que permitem a sua diferenciação. Por esse motivo, a regulação de cada uma destas figuras impositivas não será assegurada de modo homogéneo e indiferenciado, antes pressupondo uma concretização

[1070] Cfr. RADVAN, Michal, System of Tax Law, cit., 20.

jurídica especificamente recortada em atenção às suas caraterísticas individuais e notas distintivas, devendo corresponder a uma unidade subsistémica identificada dentro do sistema fiscal, formada por normas que se lhe aplicam com caráter de exclusividade e outras cujo âmbito aplicativo não se esgota com a sua disciplina, mas que não deixam de lhe ser aplicadas. Cada imposto pressuporá, assim, um circuito normativo relativamente autónomo, que lhe assegure uma estrutura, organização e funcionamento interno próprios, agregando a disciplina de aspetos como as diferentes dimensões da sua incidência (subjetiva, objetiva, territorial e temporal), o modo de apuramento da prestação tributária, as especificidades associadas à sua liquidação e cobrança, as obrigações acessórias ou o regime infracional especialmente aplicável. A partir da consideração de cada um destes redutos normativos, torna-se possível vislumbrar – em termos consequenciais – a emergência:

(i) de uma principiologia (fiscal) enformadora ou constitutiva diferenciada, decorrente de uma especial leitura dos princípios enformadores do sistema fiscal, à luz das caraterísticas do objeto impositivo considerado e do instrumento selecionado para o atingir – em cada figura impositiva torna-se possível identificar dimensões principiológicas específicas e diferenciadas, que atuam como parâmetros de estruturação e modelação das demais normas que asseguram a sua disciplina;

(ii) de uma específica composição finalística (fiscal), observando-se uma programação individual dos impostos, com níveis de intensidade diferenciados, em vista à realização de todas ou de parte das finalidades dos sistema fiscal – se é certo que as finalidades arrecadatórias estão necessariamente presentes, ainda que com níveis de intensidade diferenciado, as finalidades redistributivas e regulatórias podem ou não estar presentes e ser variável a intensidade com que são prosseguidas no âmbitos das diferentes figuras impositivas;

(iii) de um código jurídico-comunicativo (fiscal) específico, que se diferencia daquele que é mantido nos demais desdobramentos do sistema fiscal, o que poderá, inclusivamente, significar que os conceitos fiscais utilizados assumam um significado variável em função do imposto em cuja disciplina são utilizados – poderá, por exemplo, pensar-se nos conceitos de prédio, transmissão, prestação de serviços ou de despesa, os quais se revestem de sentidos distintos conforme o âmbito fiscal que são utilizados[1071]); e até mesmo

[1071] A propósito da variabilidade do significado dos conceitos ao longo do sistema fiscal, cfr. Ponto 3.1. da Parte III.

(iv) de um aparato organizatório diferenciável, observando-se um desdobramento orgânico da Autoridade Tributária e Aduaneira que, pelo menos em parte, encontra respaldo na assinalada divisão subsistémica[1072].

O que se refere não significará, em todo o caso, que as únicas estruturas normativas que se colocam entre a dimensão unitária das normas fiscais e a dimensão holística do sistema fiscal sejam os subsistemas em que assentam individualmente as diversas figuras impositivas, sendo possível observar, a um nível inferior, uma decomposição interna destes, bem como, a um nível superior, a sua agregação em estruturas de maior dimensão. Tomando por referência os subsistemas em que assenta a disciplina de cada imposto, será ainda possível identificar – como se disse, a um nível inferior – agregados normativos integrados no seu interior, compostos por normas que se relacionam entre si numa lógica sistémica. Estas, para além de se revestirem das propriedades das quais depende a sua inserção e integração no subsistema formado pelas normas disciplinadoras do imposto em causa, revestem-se também de notas distintivas que permitem a sua separação face às demais, operando no contexto do sistema fiscal como uma estrutura normativa dotada de relativa autonomia e que assegura uma disciplina jurídica tendencialmente coerente e completa. Exemplos do que se refere podem ser encontrados no âmbito do IRS, a propósito dos regimes especiais associados à tributação de certos rendimentos, como será o caso dos que se encontram sujeitos a englobamento e os regimes que o dispensam; no contexto do IMI, a propósito da diferenciação entre os regimes de tributação de prédios rústicos e prédios urbanos; ou no âmbito do IS, considerando as regulações jurídicas diferenciadas concedidas à tributação da transmissões gratuitas e dos demais factos tributários que a ele se encontrem sujeitos.

O sistema fiscal assume, em todo o caso, uma arrumação subsistémica mais alargada do que a simples consideração das diferentes estruturas normativas que servem de suporte a cada imposto. As figuras impositivas que integram o sistema fiscal – e assim as normas que asseguram a sua disciplina – distribuem-se por diferentes "sectores" ou "grupos", aos quais são reconduzidas em função de certas propriedades distintivas que as caraterizam. Torna-se, assim, possível falar de subsistemas fiscais que se colocam entre os subsistemas que individualmente suportam os diferentes

[1072] Temos em vista o tendencial desdobramento interno da ATA em unidades orgânicas (Direções de Serviços) específicas para os diferentes impostos (e, portanto, os subsistemas impositivos em que a sua instituição assenta), o qual pode ser observado em relação às principais figuras impositivas presentes no sistema fiscal – IRS, IRC, IVA e IMI –, ainda que outras figuras impositivas sejam integradas em unidades comuns – como respetivamente sucede com o IMT, IS, IUC e Contribuições Especiais ou com o IEC's e o ISV. Veja-se o Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro, e a Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro.

impostos e o sistema fiscal globalmente considerado. Como tivemos oportunidade de assinalar, o princípio da igualdade exige a distribuição dos encargos fiscais pelos contribuintes em função da capacidade contributiva que estes revelam através do rendimento, do património e da despesa. A natureza e especificidade destes índices e das concretas figuras impositivas configuráveis para os atingir, determina que a concretização normativa das exigências do citado princípio será necessariamente diferenciada em cada um deles. Sem prejuízo das diferentes condicionantes que, a esse respeito, possam levantar-se à atuação do legislador fiscal, em princípio, este poderá fazer incidir sobre cada um daqueles índices de capacidade uma única figura impositiva ou várias, com configurações diversificadas. Em termos ideais, como tivemos oportunidade de observar, as exigências de igualdade fiscal vão no sentido da adoção de impostos gerais, assentes em bases impositivas objetiva e subjetivamente amplas, o que, no limite, significaria um só imposto por cada objeto impositivo. Não sendo o sistema fiscal concretizado nestes termos, isto é, observando-se a consagração de uma multiplicidade de impostos com âmbitos diferenciados ou sobrepostos que se dirigem a um mesmo índice de capacidade, impõe-se que os mesmos não se ignorem reciprocamente, mas se articulem e complementem, para que da sua operação conjunta não resultem desequilíbrios impositivos, como resultado de omissões ou sobreposições ao nível da definição da incidência ou a diferenciação acentuada das cargas impositivas, salvo quando tal corresponda a uma intenção consciente do legislador e se revele suficientemente justificado numa perspetiva constitucional. Por esse motivo, deverão os impostos (e assim, as normas que asseguram a sua disciplina jurídica) ser integrados em diferentes sectores impositivos em função da tipologia de substratos factológicos a cuja verificação as normas fiscais (de incidência, em sentido amplo) associam o efeito do nascimento de obrigações de pagamento de imposto[1073]. Trata-se, assim, de partir do objeto impositivo de cada imposto, com o propósito de – no contexto de um rigoroso exercício qualificatório – determinar se o mesmo será de reconduzir à tributação do rendimento, do património e do consumo[1074]. O princípio da capacidade contributiva surge, neste contexto, como critério organizatório fundamental do sistema fiscal, reclamando a sua divisão em diferentes segmentos, em função dos índices fundamentais de

[1073] Cfr. BUJANDA, Fernando Sainz, *Estructura Jurídica del Sistema Tributario*, cit., 91; GARCÍA, Felipe Romero, *El valor Sistema tributario...*, cit., 34-35.

[1074] Referimo-nos ao "objeto impositivo", o substrato factológico que expressa a capacidade económica do sujeito (a manifestação de riqueza que se pretende submeter à imposição fiscal), e não ao "facto tributário", o qual constitui um conceito estritamente jurídico que corresponderá ao pressuposto previsto na lei cuja realização determina o nascimento da obrigação fiscal. Sobre a questão, cfr. BUJANDA, Fernando Sainz, *Estructura Jurídica del Sistema Tributario*, cit., 89; TIPKE, Klaus, Princípio da Igualdade e Ideia de Sistema no Direito Tributário, cit., 522. Por esse motivo, a propósito do controlo da sobreposição impositiva, assinala HERRERA DE MOLINA que não se deverá partir de critérios rígidos, excessivamente concentrados no modo como é configurado o facto tributário, mas se deverá atender ao "bem" atingido por cada um dos impostos. Cfr. MOLINA, Pedro Herrera, *Capacidad Económica y Sistema Fiscal*, cit. 93.

capacidade. Concretizando, as normas disciplinadoras dos impostos que se dirigem a cada um daqueles índices individualmente considerados devem assumir (entre si) uma configuração sistémica, para que aquelas que disciplinam os impostos sobre o rendimento formem um agregado normativo tendencialmente coerente e completo, o mesmo se exigindo das normas que regulam os impostos sobre o património e a despesa, respetivamente.

A tarefa de qualificação dos impostos em função do respetivo objeto impositivo será simples nuns casos e sobremaneira complexa noutros[1075]. É certo que, neste contexto, a designação jurídica expressamente atribuída a determinado imposto que se tome por referência constituirá um importante indício da sua natureza, mas esta não poderá ser tomada como decisiva ou conclusiva a esse respeito, ainda que dela possam resultar efeitos jurídicos concretos (por exemplo, ao nível da determinação do destinatário da receita ou da definição competencial da sua aplicação). Preponderante será, em última análise, o juízo que se faça a propósito da figura impositiva em causa e o enquadramento das respetivas caraterísticas. Veja-se que, de outro modo, as imposições jurídicas que pudessem ser definidas num plano constitucional para cada uma das tipologias, seriam facilmente evadidas pelo legislador fiscal, através de uma simples classificação legal que reconduzisse o imposto em questão a um *sector* impositivo diverso daquele que as suas caraterísticas revelam. Para além disso, a tarefa de delimitação dos contornos dos subsistemas fiscais poderá exigir a desagregação de impostos que aparecem formalmente unidos, porquanto se encontrem regulados num único texto positivo, para que se possa proceder ao adequado enquadramento de cada um em atenção à natureza do objeto sobre o qual incidem[1076].

Esta divisão dos impostos em função do respetivo objeto impositivo assume verdadeiro valor sistémico, aspeto que sobressai com particular evidencia da leitura do artigo 104.º da Constituição. Partindo do texto constitucional identifica-se uma segregação do sistema fiscal em diferentes segmentos em função da consideração dos diferentes índices de capacidade contributiva, quando se faz referência ao desdobramento do sistema fiscal em três sectores essenciais de tributação: a tributação do rendimento, do património e do consumo. É certo que os n.ºs 1 e 2 do referido artigo estabelecem uma diferenciação entre a tributação do "rendimento pessoal" e a tributação das "empresas", o que não deixará de constituir uma decisão quanto ao modo como se organizará internamente aquele *sector* do sistema jurídico. Isto é, determina-se que o segmento composto pelas

[1075] Tarefa essa que será precedida de uma outra – não menos problemática – que passa pela seleção, de entre os diferentes instrumentos tributários, daqueles que devem ser qualificados como fiscais. Trata-se de aspetos que retomaremos no Ponto 3.9.1. da Parte III.

[1076] Sobre este tipo de situações, as quais se traduzem numa regulação agregada de realidades fiscais heterogéneas, cfr. Ponto 3.8. da Parte III. Pense-se, a título de exemplo, no que sucede no contexto do IS, o qual reúne no seu âmbito aplicativo objetos fiscais diferenciáveis.

normas que disciplinam a imposição fiscal sobre o rendimento será internamente segregado em duas componentes diferenciadas, as quais deverão resultar suficientemente demarcadas e reciprocamente articuladas no seu interior. Por sua vez, quanto à tributação do património e do rendimento, não determina o normador constitucional se os sectores normativos a que as mesmas dão lugar deverão assentar numa estrutura indivisível (assente numa única forma impositiva) ou numa composição interna de natureza plural (assente em diversas figuras impositivas complementares), sendo acometida ao legislador tal decisão, em função das condicionantes jurídicas e factuais que o desenvolvimento da sua atividade venha concretamente a enfrentar. O que se refere a propósito da necessária composição sistémica de cada um dos segmentos impositivos encontra respaldo na sua definição finalística, uma vez que quanto prevê que a tributação do património contribua "para a igualdade dos cidadãos" ou que a tributação do consumo se dirija à adaptação da "estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social", o normador constitucional toma por pressuposto que tais segmentos impositivos assumem uma identidade própria.

***

Para além da organização principal enunciada, que se carateriza por um desdobramento subsistémico de agregados normativos que se dirigem à disciplina de certas figuras impositivas ou conjuntos de figuras impositivas, a ideia de sistema – ou, melhor, de subsistema – deverá estar presente na organização ou arrumação dos demais subconjuntos normativos, nomeadamente aqueles que respeitam à disciplina de dimensões de natureza adjetiva do fenómeno impositivo. Assim, o conjunto formado pelas normas disciplinadoras do procedimento tributário deverá organizar-se internamente como um sistema, cumprindo com as exigências de coerência e completude, o que também será exigido relativamente ao agregado normativo composto pelas normas de processo tributário. Estes dois subsistemas normativos, por sua vez, relacionam-se de modo íntimo, segundo uma exigente lógica de dependência, considerando que o subsistema processual assentará no pressuposto da existência do subsistema procedimental, resultando a concreta conformação do primeiro sobremaneira condicionada pelas especificas opções normativas adotadas no segundo. Note-se, todavia, que se trata de agregados normativos compostos por normas que – regra geral – são revestidas de uma genérica intencionalidade normativa fiscal, integrando simultaneamente o sistema fiscal e o sistema tributário, de onde resulta que irradiam os seus efeitos jurídicos no âmbito dos impostos, mas também das taxas e das contribuições. Do mesmo modo, as normas disciplinadoras das infrações tributárias deverão também corresponder a uma unidade normativa dotada de

propriedades sistémicas, assegurando uma regulação jurídica diferenciada, coerente e completa do arsenal infracional vigente a respeito do incumprimento das normas tributárias, portanto, assim também, das normas fiscais. Como teremos oportunidade de observar no Ponto 3.4., a organização subsistémica fiscal acaba por se refletir ao nível da organização dos enunciados normativos em códigos ou diplomas normativos de variada tipologia, nos quais resulta (tendencialmente) reunido e organizado o material jurídico que se reporta a cada subsistema.

***

O conceito de subsistema fiscal poderá ser utilizado em sentido diverso daquele que lhe atribuímos nos parágrafos precedentes. Como tivemos oportunidade de assinalar em momento anterior da presente investigação, partindo da consideração da existência de centros orgânico-institucionais autónomos no interior do sistema jurídico global do Estado, será possível identificar agregados compostos por normas que gravitam em torno daqueles e por isso se relacionam de modo especialmente próximo entre si, mas que não deixam de assentar no pressuposto da existência de um sistema normativo de base constitucional que se assume como a superestrutura na qual os mesmos são consagrados, daqui resultando que as normas reconduzidas a tais conjuntos encontram os seus fundamentos e limites definidos ao nível constitucional. No que ao fenómeno fiscal respeita, interessa-nos, sobretudo, tomar em consideração a possibilidade de os referidos agregados serem compostos por normas que se debruçam sobre matéria de impostos e de estas assumirem uma composição sistémica.

Neste ponto, torna-se relevante a formação destes subsistemas como resultado de fenómenos de descentralização normativa, seja de natureza exclusivamente administrativa ou também político-legislativa. A este respeito, cumpre atentar no facto de – ainda que com amplitudes diversificadas – serem asseguradas faculdades normadoras em matéria fiscal às Regiões Autónomas e às Autarquias Locais, o que lhes permite fixar regulações jurídicas cujos efeitos se produzem exclusivamente sobre a respetiva circunscrição territorial. Quanto às faculdades enunciadas, referimo-nos a elas no Pontos 3.3.1.2. e 3.3.1.3. e voltaremos a considerá-las no Ponto 2.2.2. da Parte III, pelo que não caberá aqui alongarmo-nos sobre as mesmas. Assim, de modo sintético, cumpre salientar que, pese embora a faculdade de criação de figuras impositivas próprias se encontre fortemente limitada pela exigência de que as mesmas não se sobreponham em termos aplicativos aos impostos previstos em termos gerais para o "sistema fiscal nacional", a verdade é que as Regiões Autónomas dispõem de uma significativa liberdade conformadora (a exercer pela via legislativa e regulamentar) ao nível da adaptação dos

"impostos de âmbito nacional" às especificas necessidades do seu território, o que compreenderá, nomeadamente, a possibilidade de reduzir as taxas do IRS, IRC, IVA e dos IEC's, prever deduções à coleta relativa aos lucros comerciais, industriais e agrícolas reinvestidos pelos sujeitos passivos, conceder benefícios fiscais e lançar de impostos adicionais; no que respeita às Autarquias Locais, as suas faculdades normadoras são substancialmente mais limitadas, tanto quanto à sua forma de exercício (a exercer pela via regulamentar), como à sua amplitude, compreendendo, no essencial, a disciplina de taxas de IMI vigentes no seu território, a decisão sobre o lançamento da derrama, a criação de benefícios fiscais nos impostos cuja receita lhes caiba e a atribuição de uma dedução à coleta em sede de IRS aos seus munícipes, quando decida abdicar de parte da receita daquele imposto que legalmente lhe é reconhecida. A especialidade que carateriza tais normas do ponto de vista territorial, permite-lhes prevalecer aplicativamente em relação às disposições normativas fiscais de igual força normativa que assumam um âmbito aplicativo (geográfico) mais alargado. Daqui resulta que o exercício das faculdades normadoras enunciadas, dá origem à formação de subsistemas normativos de base institucional, integrados por normas fiscais que, respetivamente, gravitam (exclusivamente) em torno de cada uma das Regiões Autónomas e das Autarquias Locais.

3.3.2.4. As "relações" entre subsistemas fiscais

Os diferentes subsistemas nos quais se desdobra o sistema fiscal não podem corresponder a núcleos autorreferenciais, fechados em si mesmos e reciprocamente desligados, antes se exigindo que o seu conjunto corresponda a uma estrutura unitária, na qual as respetivas componentes se relacionam entre si, em função da realização das finalidades (arrecadatórias, redistributivas e regulatórias) que, individualmente e no seu conjunto, são chamadas a prosseguir e dos princípios enformadores que se lhes impõe cumprir. Assim, os conjuntos normativos que designamos como subsistemas fiscais não podem viver numa "clausura" ou num "autismo" normativo, ignorando que fazem parte de uma realidade maior (o sistema fiscal). Apesar disso, a hipertrofia e a variabilidade normativas que tendem a caraterizar o tecido normativo disciplinador dos impostos – conforme se analisa nos Pontos 2.1.2.1. e 2.1.2.2. da Parte III – acabam por dificultar de modo sério (até do ponto de vista técnico) a coordenação dos diferentes sectores do sistema fiscal, com natural prejuízo para o cumprimento dos seus princípios enformadores e das finalidades que por ele são visadas, favorecendo então a formação de unidades subsistémicas que procuram funcionar numa lógica de independência em relação ao contexto em que se inserem, alheando-se progressivamente da prossecução conjunta

das finalidades e princípios enformadores do sistema fiscal. Este desenvolvimento constituirá, em todo o caso, uma patologia que importará debelar, uma vez que o sistema fiscal – para que o seja verdadeiramente – não poderá corresponder a uma simples reunião de estruturas normativas parciais reciprocamente incomunicantes ou indiferentes. Antes se exige que aquelas coexistam segundo uma complexa lógica de cooperação e recíproca compensação para que contribuam coletivamente para a realização do plano finalístico global que é constitucionalmente imputado ao seu conjunto. Sendo assim, o dever de coerência deverá ser observado em relação ao sistema fiscal globalmente considerado, mas também em relação a cada um dos seus subsistemas, o que pressupõe a organização interna destes e a sua recíproca articulação.

A ideia de uma pluralidade de subsistemas fiscais dotados de relativa autonomia é temperada pela existência no sistema fiscal de normas que lhes procuram garantir uma adequada acomodação sistémica, o que significa que aquele será formado por normas com âmbitos aplicativos bastante diferenciados no que à sua amplitude respeita. Em momento anterior da presente investigação, tivemos oportunidade de identificar um acervo normativo composto por normas de âmbito alargado, aplicáveis em bloco e de forma transversal em todo o sistema fiscal (ou, pelo menos, assumindo essa vocação, sem prejuízo da possibilidade de serem excecionadas dentro de cada subsistema), no qual se incluem os princípios fiscais enformadores ou prescrições normativas que disciplinam, em termos gerais, a relação jurídica fiscal, o procedimento e o processo tributário. Estas disposições serão abstratamente aplicáveis a qualquer figura impositiva ou a qualquer questão que o fenómeno fiscal coloque, independentemente da sua especificidade, operando como traves mestras do sistema fiscal e caraterizando-se pela transversalidade da sua aplicação no interior daquele. Será a partir destas que resultarão assegurados os necessários liames entre os diferentes sectores do sistema fiscal, para que cada um daqueles não constitua um polo isolado no seu interior, mas uma parte integrante que comunica com o seu entorno. Os diferentes subsistemas que o integram, para além da disciplina interna e diferenciada que lhes é assegurada, devem resultar sujeitos a uma disciplina jurídica comum, que lhes garanta um adequado enquadramento sistémico – isto é, pressupõe-se uma normação de caráter geral que assegure a sua coordenação. A adequada articulação entre regimes gerais e especiais contribuirá para a redução de conflitos e incompletudes normativas. Todavia, a necessária articulação entre subsistemas não poderá ser exclusivamente operada neste plano, antes se impondo que as próprias normas que os integram individualmente, se pautem pelo mesmo objetivo.

Cada um dos subsistemas fiscais em que assenta a instituição e específica disciplina individual dos impostos, desempenha também um papel fundamental neste contexto. Embora se trate de

normação cujo âmbito aplicativo será substancialmente mais reduzido do que a normação supramencionada, limitando-se a reclamar a sua aplicação num contexto localizado ou específico do fenómeno fiscal, na regulação de cada figura impositiva, exige-se uma razoável consciência da existência das demais e uma adequada articulação com as mesmas. Num contexto de coordenação normativa, a ideia de sistema pressupõe que na criação, modificação e extinção de normas que disciplinam cada figura impositiva se tenha sempre presentes as respetivas repercussões sobre as demais normas que disciplinam essas ou outras figuras impositivas vigentes no sistema fiscal[1077]. Os impostos devem operar conjunta e complementarmente na prossecução das finalidades do sistema, contribuindo de modo individual para objetivos que são de todos, sendo os resultados obtidos o produto da sua atuação concertada e do aproveitamento das sinergias assim criadas[1078]. O funcionamento daqueles como um sistema, permitirá que os resultados globalmente conseguidos – ao nível arrecadatório, redistributivo ou regulatório – sejam superiores àqueles resultariam do somatório de cada imposto, caso operassem individualmente[1079]. Tome-se, por exemplo, em consideração o facto de as diferentes figuras impositivas podem beneficiar-se mutuamente, por exemplo, através de um recíproco controlo das realidades sobre as quais cada uma incide, ou que os efeitos regressivos associados a certo imposto possam ser compensados através da progressividade de outros.

O processo de diferenciação subsistémica do sistema fiscal é operado em termos horizontais, significando isto que – em princípio – os subsistemas não se relacionam em termos de subordinação, mas de coordenação. Cada um deles será integrado por normas fiscais dos diferentes estratos normativos, como não poderia, aliás, deixar de ser, considerando a existência de normas fiscais de diferente hierárquica que assumem caráter estruturante e transversal a todo o sistema fiscal[1080]. Questão diferente será o eventual relacionamento entre normas de diferentes subsistemas, caso em que – na difícil hipótese de se sobreporem aplicativamente – será possível identificar relações de

---

[1077] Como dissemos noutro momento, a capacidade contributiva sobre a qual incidem os impostos reconduz-se à riqueza que se ganha, se mantém ou se utiliza, sendo por isso normativamente recortada a partir da mesma base económica, ainda que considerando diferentes manifestações desta. Significa isto que a especifica distribuição das cargas fiscais pelos diferentes índices de capacidade resultará num certo equilíbrio, que será alterado sempre que cada um deles for modificado. Por exemplo, o aumento das cargas fiscais sobre o rendimento tenderá a reduzir a acumulação de património pelos contribuintes e a diminuir a sua capacidade de realizar despesa, com consequências ao nível da tributação nestes dois sectores; raciocínio que também se produzirá se considerarmos as modificações no âmbito da tributação do património e o seu respaldo na tributação da despesa.

[1078] Os impostos estarão (ou deverão estar) numa relação interconexão, verificando-se uma vocação de complementaridade entre os mesmos. Cfr. GARCIA, Felipe Romero, *El valor Sistema tributario*..., cit., 40.

[1079] Cfr. SANTOS, J. Albano, Teoria Fiscal, cit., 368-369.

[1080] Todavia, PIETRO BORIA distingue subsistemas de "níveis" diferenciados e propõe que os níveis superiores se relacionem em termos de subordinação face aos inferiores, enquanto que os subsistemas de igual nível se relacionam reciprocamente em termos de coordenação. Cfr. BORIA, *// Sistema Tributario*, cit., 6-7. Se concordamos quanto às relações de coordenação, vemos com dificuldade a possibilidade de sustentar que os subsistemas possam relacionar-se entre si em termos verticais (hierarquicos), considerando que os mesmos serão integrados por normas de diferente escalão normativo.

subordinação e de coordenação, tudo dependendo do específico posicionamento que ocupam as normas que o integram. Em todo o caso, no que neste ponto importa, no relacionamento entre diferentes subsistemas o "princípio da coerência" manifesta-se essencialmente num plano de coordenação entre soluções normativas de igual valor, sem prejuízo de, a partir dele, poderem ser sinalizadas situações que, pelos respetivos contornos, possam incompatibilizar-se com soluções normativas supraordenadas, tais como os princípios da igualdade e da segurança jurídica.

O invólucro sistémico de que beneficiam permite que as normas que regulam cada figura impositiva se organizem internamente, tomando essencialmente em consideração os dados normativos que – colocando-se em relação a elas numa posição de supraordenação – parametrizam a sua concretização. Todavia, não deixa de se lhes exigir, num plano de horizontalidade, que seja perspetivada a sua integração num contexto normativo mais alargado, o que compreenderá a necessidade de harmonização dos regimes e soluções jurídicas por elas fixados com aqueles que resultam previstos nos demais desdobramentos do sistema fiscal. Dito de um outro modo, para além de estar presente na sua estruturação normativa interna, a exigência de coerência impõe-se na relação entre os diversos impostos e no seu conjunto, importando que os mesmos se integrem e ajustem adequadamente no sistema no qual estão inseridos[1081].

Tomando por referência o sistema fiscal português, será inegável que as estruturas normativas que asseguram a disciplina jurídica dos diferentes impostos não se ignoram reciprocamente e, pelo menos a um nível mínimo, se encontram articuladas. Apesar de uma certa "clausura" ou organização "autocentrada" que as carateriza – a qual constitui, aliás, pressuposto da sua qualificação como subsistemas fiscais –, tais estruturas comunicam entre si, como partes integrantes de um plano normativo mais amplo. Será, aliás, manifesta a preocupação por parte do legislador no sentido de assegurar a sua coerente disposição e evitar a respetiva sobreposição, socorrendo-se de técnicas diferenciadas para garantir tal propósito.

Os mais evidentes problemas que se colocam ao nível da (des)articulação normativa no interior do sistema fiscal prendem-se com as lacunas e as sobreposições impositivas sobre determinadas realidades ou contribuintes. Se é verdade que as lacunas impositivas – pelo menos, quando não intencionais – podem constituir a génese de tratamentos injustificadamente desiguais entre os contribuintes, o mesmo poderá suceder com a dupla ou múltipla tributação de certas realidades. O enquadramento sistémico do fenómeno fiscal compreenderá, portanto, a necessidade de assegurar a coordenação entre os diversos impostos, como forma de evitar indesejadas sobreposições e lacunas

[1081] Cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 599-600.

impositivas, o que não prejudica a possibilidade de as mesmas resultarem legitimadas quando correspondam a uma opção consciente do normador fiscal e encontrem suporte adequado na preservação e promoção de certos bens e valores jurídicos, resultando, em todo o caso, sujeitas a um teste de proporcionalidade[1082]. Relegando o problema das lacunas impositivas para o Ponto 4., no qual nos debruçamos sobre a exigência de completude do sistema fiscal, importará, neste momento, olhar com maior atenção para o problema da sobreposição.

Uma vez que – como vimos – o legislador pode optar por um desenho complexo na distribuição dos encargos fiscais, mediante a introdução de mais do que um imposto em relação a um mesmo índice de capacidade contributiva, exige-se que as normas que os disciplinam se relacionem de um modo mais próximo entre si e se articulem de modo adequado, para sejam evitadas sobreposições e incompletudes não intencionais e, portanto, que não resultem devidamente justificadas. Ocupando espaços diferenciados na imposição sobre certo objeto impositivo, devem os impostos complementar-se na prossecução do propósito de distribuir os encargos fiscais pelos contribuintes em função das respetivas capacidades contributivas[1083]. Embora diversos impostos possam incidir sobre um mesmo índice de capacidade contributiva, a sobreposição poderá ser evitada desde que o âmbito de incidência de cada um deles seja recortado de tal modo que os mesmos não sejam coincidentes, o que pressupõe uma rigorosa delimitação (positiva e negativa) dos factos tributários aos quais cada um se dirige. Pode verificar-se que duas ou mais figuras impositivas com caraterísticas semelhantes tomem como relevante e atinjam fiscalmente determinado objeto impositivo (mesma manifestação de capacidade) operando sobre a esfera jurídica de um mesmo contribuinte (dupla tributação jurídica) ou na esfera de contribuintes distintos (dupla tributação económica interna)[1084]. Como se disse, estas situações de "sobreposição" impositiva não são consideradas em si mesmas como patologias ou disrupções sistémicas, podendo corresponder a opções normativas conscientes e devidamente justificadas pela preservação ou promoção de certos bens ou valores jurídicos fundamentais, conquanto que inexistam disposições constitucionais que especificamente o proíbam e sejam observadas as exigências constitucionais fixadas em termos principiológicos, mormente os princípios da igualdade e da proibição do excesso[1085]. Aliás, quando intencional e constitucionalmente legitima, a

[1082] Cfr. MOLINA, Pedro Herrera, *Capacidad Económica y Sistema Fiscal*, cit., 93.

[1083] Com interesse, a propósito das diferentes formas de relacionamento entre impostos, cfr. FRANSONI, Guglielmo, *Tipologia e struttura della norma tributaria*, in Diritto Tributario, a cura di Augusto Fantozzi, IV Edizione, Utet Giuridica, Milano, 2012, 278-281; BORIA, *Il Sistema Tributario*, cit., 7-8.

[1084] Assinalando tais situações de sobreposição impositiva como potenciais desvios às exigências decorrentes do princípio da capacidade contributiva, cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 602-603.

[1085] Independentemente do juízo que se faça a propósito da bondade da medida, veja-se, a este propósito, o disposto no Acórdão do TC n.º 590/2015, no qual é sustentado que a forma impositiva constante da (revogada) verba 28 da tabela geral do CIS corresponderia a uma "medida fiscal dirigida a afetar

sobreposição será, em si mesma, uma manifestação da coordenação entre as normas que disciplinam diferentes impostos.

O específico recorte (positivo e negativo) do âmbito de incidência dos diferentes impostos desempenha, por si só, um papel preponderante no que respeita ao propósito de assegurar que os mesmos não se sobrepõem. O facto de cada um dos impostos atingir, em termos objetivos, índices diversos de capacidade contributiva (rendimento, património ou despesa) ou fragmentos diferenciados desses mesmos índices, bem como a tipicidade legal e fechada que por regra carateriza a disciplina destas matérias, tendem a produzir, por si só, um efeito de exclusão do seu âmbito de realidades abrangidas por outros impostos, afastando a sua justaposição. Em certos casos, porém, a instituição de mais do que um imposto sobre um mesmo índice de capacidade poderá conduzir a uma sobreposição aplicativa entre os mesmos, significando isto que o mesmo substrato factual será suscetível de determinar a emergência de mais do que uma obrigação de pagamento. A sobreposição referida será total nos casos em que os âmbitos aplicativos das figuras impositivas sobrepostas se revelam coincidentes, como sucederá no caso dos "impostos adicionais" (um imposto aplicado sobre o montante que é devido a título de outro imposto) e das "sobretaxas" (um imposto aplicado sobre a base tributável de outro imposto, caso em que, embora formalmente distintos, os dois impostos atuam conjuntamente a partir de um mesmo critério de repartição dos encargos fiscais). Por sua vez, ocorrerá uma sobreposição parcial nos casos em que os âmbitos aplicativos das figuras impositivas em presença apenas em parte se revelam coincidentes. Enquanto a sobreposição total tenderá a constituir uma opção consciente – a qual poderá resultar (mais, ou menos) justificada do ponto de vista da axiologia jurídica relevante –, a sobreposição parcial tanto poderá corresponder a uma opção normativa no sentido do reforço das cargas fiscais incidentes sobre certos sujeitos ou realidades fiscalmente relevantes, orientadas pela consecução de objetivos de caráter arrecadatório, redistributivo ou regulatório, como poderá constituir uma irracionalidade do sistema, resultante de uma falta de articulação entre as diferentes figuras impositivas.

Em certos casos, perante a insuficiência do recorte normativo como forma de obstar à sobreposição impositiva, o legislador socorre-se de técnicas diversificadas com vista a evitar a sobreposição das diferentes figuras impositivas potencialmente aplicáveis. A solução mais evidente passa pela colocação dos impostos numa posição de alternatividade no que à sua incidência respeita, de tal forma que se um deles atingir determinada realidade fiscalmente relevante, deverá o outro

---

mais intensamente os titulares de direitos reais de gozo sobre prédios urbanos de vocação habitacional e de mais alto valor", considerando-se ser possível daí extrair uma capacidade contributiva especial, ainda que potencial, "suscetível de fundar a imposição de contributo acrescido para o saneamento das contas públicas aos seus titulares", de acordo com um "princípio da equidade social na austeridade".

recuar[1086]. Para o efeito, o legislador promove a delimitação negativa de um imposto com recurso ao âmbito de incidência de outro, como nomeadamente sucede quando determina que: o IRS não incide sobre os incrementos patrimoniais provenientes de transmissões gratuitas sujeitas ao IS, nem sobre os que se encontrem expressamente previstos em norma de delimitação negativa de incidência deste imposto[1087]; o IRS não incide sobre os rendimentos provenientes do exercício da atividade de profissionais de espetáculos ou desportistas quando esses rendimentos sejam tributados em IRC[1088]; não estão sujeitas ao IS as transmissões gratuitas a favor de sujeitos passivos de IRC, ainda que dele se encontrem isentos[1089]; as operações sujeitas a IVA e dele não isentas são subtraídas ao âmbito de incidência do IS[1090]; não estão sujeitos a IRC os rendimentos diretamente resultantes do exercício de atividade sujeita ao imposto especial de jogo"[1091]. De modo próximo, será também possível identificar situações nas quais o legislador promove uma cisão de certas realidades ou operações que expressam valor económico, reconduzindo-as parcialmente a impostos diferentes, como sucede no contexto das relações entre o IMT e o IS, considerando-se que certas aquisições de bens imóveis são parcialmente gratuitas e onerosas, sujeitando a parte onerosa ao primeiro e a parte gratuita ao segundo[1092]. Noutras situações, ainda, o legislador procura promover a remoção ou atenuação do esforço económico associado ao pagamento de certos impostos, mediante a dedução dos pagamentos a que os mesmos deram origem, no contexto de outros, como nomeadamente acontece no âmbito do IRS, com o regime de atenuação da dupla tributação económica, no contexto do qual se permite que os rendimentos resultantes da distribuição de lucros por pessoas coletivas sujeitas e não isentas de IRC, no caso de opção pelo englobamento, sejam apenas considerados em 50% do seu valor[1093]; com a dedução do valor do IMI e do IS suportados a respeito de determinado imóvel que se encontre arrendado, aos

[1086] Em momento anterior tivemos oportunidade de assinalar a relação de alternatividade substitutiva entre o IMT e o IVA. Para que tal seja possível, será necessário que o imposto de âmbito mais alargado (e assim colocado numa posição de generalidade) tenha a pretensão de regular as matérias abrangidas pelo imposto de âmbito mais restrito, o que não sucederá quando entre os respetivos âmbitos aplicativos se observe uma relação de recíproca exclusão. Será, por exemplo, o que sucede entre o IRC relativamente ao Imposto Especial de Jogo ou ao Imposto Especial de Jogo Online. Todavia, em sentido distinto, considerando verificar-se uma substituição do regime geral de tributação, aplicável à generalidade dos contribuintes, por um regime especial de tributação, cfr. NABAIS, José Casalta, Direito Fiscal, cit., 618-619.

[1087] Cfr. n.º 6 do artigo 12.º do CIRS.

[1088] Cfr. n.º 3 do artigo 12.º do CIRS.

[1089] Cfr. al. e) do n.º 5 do artigo 1.º do CIS.

[1090] Cfr. n.º 2 artigo 1.º do CIS.

[1091] Cfr. artigo 7.º do CIRC.

[1092] Cfr. n.º 4 do artigo 1.º do CIS e artigos 3.º e 15.º do CIMT

[1093] Cfr. artigo 40.º-A do CIRS.

rendimentos prediais tributáveis a que o mesmo dê origem em sede de IRS e IRC[1094]; ou com a dedução à coleta destes mesmos impostos, dos valores suportados com o pagamento do AIMI[1095].

Sendo certo que a sobreposição impositiva, como assinalamos, poderá não constituir uma disrupção sistémica, mas algo efetivamente pretendido pelo legislador fiscal e que poderá revelar-se compatível com as condicionantes normativas (mormente as de nível constitucional) que enformam a sua atuação, verifica-se uma grande preocupação por parte do legislador fiscal no sentido de a evitar. Esta será uma importante manifestação do caráter sistémico do fenómeno fiscal. Em todo o caso, a articulação entre os impostos que integram o sistema fiscal português pode ser observada noutros contextos.

Uma importante manifestação da ideia de composição sistémica e coordenação normativa encontra-se presente no facto de os impostos se servirem de frequentes remissões para regulações, valorações, conceitos e efeitos jurídicos previstos no âmbito de outros, como forma de completar a sua disciplina jurídica. Considerando que as normas que disciplinam diferentes figuras impositivas, por regra, não se colocam entre si numa relação de generalidade e especialidade, não se tratará aqui da consideração de normação geral que vigore sob condição de inexistência de normas especiais, mas da direta convocação de normas que têm origem num subsistema fiscal distinto[1096]. Para além de constituir uma forma especialmente eficaz de responder aos problemas associados às redundâncias e omissões regulatórias, a interligação entre os regimes dos diferentes impostos, não apenas permite reduzir a quantidade de obrigações fiscais declarativas exigidas aos diferentes obrigados fiscais, como permite também estabelecer importantes instrumentos de controlo recíproco entre os mesmos. Colocando de parte o caso das figuras impositivas que se servem de outras como forma de garantir a sua disciplina jurídica, como será o caso das que se traduzem em adicionais, adicionamentos ou sobretaxas (como, por exemplo, sucede com impostos como o AIMI ou as derramas de IRC), também entre impostos devidamente autonomizados entre si, será possível identificar remissões que determinam que no âmbito de uns serão aplicáveis normas de outros. Estas remissões podem ser de amplitude e significado variável. Em termos meramente enunciativos, podemos enunciar os casos seguintes:

[1094] Cfr. n.ºs 1 e 5 do artigo 41.º do CIRS e n.º 1 e al. f) do n.º 2 do artigo 23.º do CIRC.

[1095] Cfr. artigos 135.º-I e 135.º-J do CIMI.

[1096] Todavia, no contexto das relações de sobreposição parcial, será possível identificar casos de "impostos substitutivos", nos quais se verifica que o facto tributário de um imposto se inclui totalmente no âmbito aplicativo de outro, revestindo-se o primeiro de caráter específico em relação ao segundo e determinando por isso o seu afastamento, por se colocar perante o mesmo numa relação de especialidade. A este propósito, identificando o IMT como "um imposto indireto substitutivo do IVA, que onera as transmissões de bens imóveis em virtude de estas beneficiarem por regra da isenção prevista no artigo 9.º, n.º 30, do Código do IVA", cfr. VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, cit., 188. Ou seja, serão impostos de aplicação alternativa, não sendo devido IMT quando houver lugar à renúncia da isenção prevista na al. a) do n.º 1 do artigo 12.º do CIVA.

(i) não será infrequente que a regulação de certos impostos se sirva de regimes jurídicos no âmbito de para outros, avocando-os ou remetendo para os mesmos (com ou sem adaptações) a disciplina de certas matérias, como consequência de um juízo de aptidão produzido em relação a eles, a respeito da satisfação de certas necessidades regulatórias. Vários exemplos poderiam aqui ser enunciados, no entanto, atentemos nos seguintes: a disciplina jurídica do IRC determina a sujeição de certas entidades (como sociedades civis sob a forma comercial, sociedades de profissionais e certas sociedades de simples administração de bens) a um regime de "transparência fiscal", segundo o qual a matéria tributável apurada em relação a estas será imputada aos rendimentos tributáveis dos sócios em sede de IRS, quando sejam pessoas singulares[1097]; na determinação dos rendimentos empresariais e profissionais não abrangidos pelo regime simplificado, o IRS serve-se das regras previstas para o efeito no CIRC[1098]; no âmbito da tributação dos negócios jurídicos sobre bens imóveis em sede de IS, será aplicável o regime de determinação da matéria tributável do IMT[1099].

(ii) o legislador fiscal socorre-se frequentemente de conceitos ou definições presentes na disciplina de determinado imposto, determinando que os mesmos serão acolhidos (com o sem adaptações) no âmbito da disciplina de outros impostos. Naturalmente, este modo de operar apenas poderá ter lugar nos casos em que as especificidades regulatórias presentes em cada figura impositiva não reclamem uma diferenciação do significado jurídico atribuído aos conceitos jurídico-fiscais em presença[1100]. Ainda que muitos outros exemplos pudessem aqui ser enunciados a este propósito, tome-se em consideração os seguintes: o conceito de prédio desenvolvido em sede de IMI é adotado no âmbito da disciplina do IMT e do IS[1101]; o conceito de sujeito residente para efeitos de IRS é utilizado no contexto do IS, para efeitos da localização das transmissões gratuitas em território nacional[1102]; o regime especial de tributação conjunta do AIMI, serve-se do regime previsto no IRS para a qualificação dos sujeitos

[1097] Cfr. artigos 6.º e 12.º do CIRC e artigo 20.º do CIRS.

[1098] Cfr. artigo 32.º do CIRS.

[1099] Cfr. n.º 4 do artigo 9.º do CIS.

[1100] Como se observou no Ponto 3.4.3.2. da Parte I, a variabilidade do significado dos conceitos poderá não constituir em si mesma uma patologia, mas uma necessidade decorrente das especificidades regulatórias presentes em cada segmento do sistema fiscal. Em todo o caso, inexistindo motivo para a diferenciação semântica, estaremos perante uma disrupção sistemática.

[1101] Cfr. n.º 2 do artigo 1.º e artigo 12.º do CIMT e n.º 6 do artigo 1.º do CIS.

[1102] Cfr. n.º 5 do artigo 4.º do CIS.

passivos casados ou em união de facto[1103]; no âmbito da tributação dos prédios rústicos em sede de IMI, a qualificação de rendimentos corresponde àquela que se encontra definida em sede de IRS[1104].

(iii) esta lógica de comunicação entre os regimes jurídicos fixados para as diversas figuras impositivas poderá observar-se também ao nível da utilização no âmbito de imposto de valores apurados ou de informações obtidas no contexto de outro. No âmbito da disciplina jurídica e funcionamento de certas figuras impositivas pode revelar-se necessário proceder ao apuramento do valor de certas realidades fiscalmente relevantes, contudo, a sua relevância poderá ser estendida a outros domínios quando os métodos utilizados e os resultados obtidos se revelem aptos a satisfazer as respetivas necessidades regulatórias. A adequação daqueles legitimará o afastamento da previsão de métodos de avaliação autónomos, a cujo desenvolvimento se associariam custos administrativos desnecessários. Assim, para além da possível utilização no âmbito do procedimento e processo tributário dos valores atribuídos a certas realidades no contexto de certo imposto[1105], vários exemplos poderão ser apontados a propósito da "partilha" de resultados avaliativos entre diferentes figuras impositivas: o VPT fixado nos termos do IMI é utilizado no âmbito do IMT, IS, IRS e IRC[1106]; os valores tributáveis apurados em sede de IS são aproveitados para efeitos de determinação do valor de aquisição no âmbito da tributação de mais-valias em sede de IRS[1107]; o valor dos veículos automóveis, motociclos, aeronaves de turismo e barcos de recreio para efeitos de IS, corresponderá ao de mercado ou àquele que seja determinado para efeitos do IRS, conforme o que for maior[1108].

(iv) noutros casos, o legislador fiscal determina que a informação fiscal obtida no âmbito de certo imposto seja tomada em consideração no funcionamento de outros, solução que permitirá suprir "redundâncias declarativas" que corresponderiam a um desnecessário incremento dos custos de cumprimento do sistema fiscal. Com efeito,

---

[1103] Cfr. n.º 1 do artigo 135.º-D do CIMI.

[1104] Cfr. n.º 5 do artigo 3.º do CIMI.

[1105] Veja-se o disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 199.º-A do CPPT, a propósito da utilização dos métodos avaliativos previstos no âmbito do IS no contexto da avaliação de garantias; ou o preceituado no artigo 250.º do CPPT, a propósito da determinação da consideração do VPT dos bens imóveis, a propósito da determinação do valor de venda dos mesmos na execução fiscal.

[1106] Cfr. artigos 12.º e 12.º do CIMT, n.º 4 do artigo 9.º e artigo 13.º do CIS, artigos 45.º e 46.º do CIRS, artigo 64.º do CIRC.

[1107] Cfr. n.º 3 do artigo 45.º do CIRS.

[1108] Cfr. n.º 2 do artigo 14.º do CIS.

não se vê como poderá resultar cumprida a exigência de necessidade decorrente do princípio da proibição do excesso, o qual servirá de parâmetro de controlo da conformidade constitucional das normas legais que criam obrigações fiscais acessórias de colaboração, quando a propósito de um imposto se exija aos contribuintes a prestação de informações que se encontram já na disposição da AT, nomeadamente pelo facto de aqueles as terem prestado no cumprimento de obrigações declarativas presentes no contexto de outro imposto. Em termos simples, os contribuintes deverão resultar dispensados de prestar a mesma informação mais do que uma vez se a mesma se revelar útil no âmbito de vários impostos, exigindo-se, então, uma adequada articulação entre as diferentes figuras impositivas, por forma a garantir que tal não sucede. A título de exemplo, o regime de reduções fiscais previsto no âmbito do IMI para famílias com dependentes a cargo ("IMI familiar"), serve-se da informação prestada no contexto do IRS a propósito da composição do agregado familiar[1109]; a isenção de IMT prevista para prédios adquiridos para revenda, depende do cumprimento de obrigação declarativa no âmbito do IRS ou do IRC, da qual resulte o exercício da atividade de comprador de prédios para revenda[1110]; o regime de participação da transmissão de bens em sede de IS, serve-se da informação prestada pelos contribuintes no contexto da declaração anual de informação contabilística e fiscal apresentada no contexto do IRS ou IRC[1111].

(v) de modo próximo, mas ainda assim diferenciado da metodologia normativa antecedente, por vezes, o legislador promove uma articulação entre o cumprimento de obrigações fiscais declarativas no âmbito de diferentes impostos, adaptando as obrigações fixadas na disciplina de um, para que sejam capazes de dar uma adequada resposta às necessidades regulatórias de outro. A título de exemplo, pense-se inclusão como anexo na declaração anual de informação contabilística e fiscal prevista para o IRS e IRC, de declarações e mapas recapitulativos respeitantes a matéria de IVA[1112]; na inclusão na referida declaração anual de um anexo relativo à discriminação do IS liquidado, valor das operações e atos isentos realizados[1113]; ou na exigência de que a as

[1109] Cfr. n.ºs 3 e 4 do artigo 112.º-A do CIMI.

[1110] Cfr. n.º 1 do artigo 7.º do CIMT.

[1111] Cfr. n.º 6 do artigo 26.º do CIS.

[1112] Cfr. als. d), e) e f) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA.

[1113] Cfr. n.º 2 do artigo 52.º do CIS.

entidades obrigadas a possuir contabilidade organizada no âmbito do IRS ou do IRC organizem a sua contabilidade, de modo a possibilitar o conhecimento claro e inequívoco dos elementos necessários à verificação do IS liquidado, bem como a permitir o seu controlo[1114].

Estas formas de interligação entre regimes jurídicos de impostos diferenciados, para além de constituírem uma via expedita de evitar redundâncias normativas e redundâncias ao nível das obrigações fiscais acessórias imputadas aos diferentes sujeitos, permitem frequentemente o estabelecimento de formas de fiscalização "cruzada", assentes num controlo exercido sobre os contribuintes no âmbito de determinado imposto, através da consideração das obrigações fiscais (principais e acessórias) cumpridas por eles no âmbito de outros impostos ou através de obrigações cumpridas por terceiros. A consolidação e análise dos dados relativos a cada imposto poderá ser utilizada para aferir do cumprimento das obrigações fiscais presentes nos demais, tornando-se, assim, preponderante a função que cada componente do sistema fiscal desenvolve para efeitos de apoio na gestão de outros impostos[1115]. A título de exemplo, pense-se nos seguintes casos: as obrigações de faturação em sede de IVA constituem elementos preponderantes na determinação da matéria tributável em sede de IRS[1116] e IRC[1117], tanto na componente de ganhos como de gastos, funcionando também como um importante elemento de controlo recíproco entre os referidos impostos; a criação de benefícios associados à emissão de faturas ou a exigência destas como pressuposto do aproveitamento de certas deduções à coleta no âmbito do IRS ("imposição legal de ónus jurídico"[1118]) é utilizada como ferramenta de controlo do cumprimento das obrigações fiscais no âmbito do IVA[1119]; o VPT apurado no âmbito do IMI é – como referimos – utilizado no âmbito de impostos como o IMT, o IRS ou o IRC[1120],

[1114] Cfr. artigo 53.º do CIS.

[1115] Referimo-nos ao aproveitamento das diferentes potencialidades que os regimes jurídicos de certos impostos oferecem ao nível do controlo de realidades tomadas em consideração no âmbito do funcionamento de outros impostos, sem que os primeiros se justifiquem finalisticamente (pelo menos a título principal) no propósito de servir de mecanismo de controlo. Simplesmente, as circunstâncias do funcionamento e as realidades às quais se dirigem certas figuras impositivas, permitem extrair informação relevante para o funcionamento de outras. Em todo o caso, será possível dar notícia de "impostos de controlo", os quais, sem prejuízo da necessária componente arrecadatória que compreendem, favorecem o cumprimento das obrigações derivadas de outros impostos. A propósito do conceito, cfr. QUINTANA, César Albiñana García, *Los impuestos-control de las obligaciones tributarias (¿Una tercera categoría impositiva?)*, Revista Española de Derecho Financiero, n.º 42, Civitas, 1984, 165-178. Com pertinência, veja-se que a criação do Impuesto Sobre el Patrimonio em Espanha teve essencialmente por objetivo servir de mecanismo de controlo do cumprimento das obrigações na tributação do rendimento das pessoas singulares. A propósito, veja-se o disposto na "exposición de motivos" da Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

[1116] Cfr. al. i) do n.º 6 do artigo 78.º do CIRS.

[1117] Cfr. n.º 6 do artigo 23.º do CIRC.

[1118] A propósito da questão, cfr. SILVA, Hugo Flores da, A Privatização do Sistema de Gestão Fiscal, Coimbra Editora, cit., 293-296.

[1119] Cfr. artigos 78.º-B do e 78.º-F do CIRS.

[1120] Cfr., respetivamente, artigos 12.º e 13.º do CIMT, n.ºs 1 e 2 do artigo 46.º do CIRS e artigos 64.º e 139.º do CIRC.

operando no âmbito destes essencialmente como um mecanismo de controlo, determinando-se que o valor tributável a considerar no âmbito de certas operações que envolvam bens imóveis corresponderá ao VPT ou alternativamente a este ou ao valor declarado pelo contribuinte, conforme o que se revele superior. Este controlo recíproco, estabelecido a partir da consideração de elementos resultantes do funcionamento dos diversos impostos, será um aspeto será fundamental no contexto de um sistema racionalmente articulado. Uma vez que os diferentes subsistemas fiscais não existem desligados uns dos outros, revelar-se-ia contraditório que na disciplina de uns, fossem ignoradas realidades ou informações conhecidas no contexto de outros, respeitantes a um mesmo contribuinte ou vários que se relacionem entre si. Também por aqui passará o cumprimento da exigência de coerência do sistema fiscal.

3.4. O específico problema da codificação em matéria fiscal

Mais do que uma simples técnica (ou processo) do qual o normador poderá lançar mão com o propósito de assegurar (ou de melhor cumprir) as exigências de sistematicidade e completude que impendem sobre a configuração do sistema jurídico, a codificação poderá ser assumida como um veículo apto a assegurar a programação do sistema jurídico, promovendo a coordenação das diferentes partes em que o mesmo se decompõe, mediante relações variáveis, de modo a formar um complexo normativo coerente e estável, por referência a uma unidade axiológico-teleológica.

Ainda que ambas sejam qualificáveis como "iniciativas" de organização de material jurídico e se relacionem de modo próximo, a codificação não se confunde com a compilação normativa. Esta traduz a reunião de normação extravagante ou dispersa, mediante a sua transcrição e integração num único documento, dando origem a um repositório normativo constituído por um agregado de soluções jurídicas justapostas[1121]. Uma vez que um conjunto de normas jurídicas dispersas e desconexas não adquire uma coerência sistemática pelo mero efeito da sua reunião num único texto, a compilação conservará as ambiguidades, contradições e lacunas normativas eventualmente existentes antes da sua compilação, as quais refletem os processos casuísticos que estiveram na génese da formação individual das normas. Não significa isto que se trate de um exercício desprovido de utilidade, uma vez que a concentração do material jurídico será, por si só, capaz de assegurar uma maior divulgação das normas jurídicas – facilitando o seu acesso pelos respetivos destinatários –, garantir superiores níveis de certeza quanto às normas jurídicas em vigor e facilitar a identificação – e eventual supressão – de

[1121] A propósito da compilação jurídica, cfr. KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 110.

normas em desuso, duplicadas ou sobrepostas[1122]. Não deixará, no entanto, de constituir uma solução relativamente curta no que respeita à concretização do propósito de assegurar a sistematização do material de que é formado o sistema jurídico.

A codificação, por sua vez, transcende a mera justaposição de enunciados normativos, operando ao nível da organização do material jurídico disperso que é recolhido, com vista a assegurar-lhe uma estruturação coerente e completa. Constitui, por isso, uma das mais tangíveis representações do caráter sistémico de que se deve revestir a realidade jurídica, traduzindo com propriedade a caraterística essencial da ideia de sistema, segundo a qual o todo possuirá um valor que transcende a soma das respetivas componentes. O processo codificador pressuporá dois momentos lógicos: um primeiro, que se traduz numa recolha do material jurídico disperso e desconexo; e um segundo, de estruturação racionalmente orientada do material recolhido, promovendo-se a sua conversão num corpo dotado de sistematicidade e completude[1123]. Compreendendo uma arrumação racional do material jurídico, a codificação, para além de reunir as vantagens que se associam à compilação normativa, será suscetível de assegurar uma base mais adequada para que se conheça, compreenda e aplique as normas jurídicas, uma vez que: facilita a identificação e eliminação de eventuais contradições normativas; auxilia a identificação e integração de eventuais lacunas normativas; possibilita uma simplificação do material jurídico, não apenas por via da reformulação dos textos normativos que se revelem menos claros, mas também por via da previsão de disposições normativas disciplinadoras da aplicação e integração das normas que constituem o código; e permite assegurar uma maior e estabilidade ao corpo normativo mediante a criação de regimes e soluções jurídicas gerais dotadas de maior permanência no tempo, ao mesmo tempo que lhe garante a necessária flexibilidade, através da consagração de regimes especiais que se assumem mais permeáveis a alterações normativas.

Esta organização unificada e sistematizada dos enunciados normativos acaba por constituir uma exigência dirigida a quem, encontrando-se vinculado à exigência de coerência do conjunto, assume a responsabilidade de produzir normas jurídicas. A codificação justificar-se-á, portanto, na necessidade de simplificar e ordenar um conjunto de enunciados jurídicos, formando um tecido

---

[1122] Assim, uma vez que a reunião do material jurídico tende a ser acompanhada da previsão da revogação das normas que nele não sejam incluídas. Cfr. CORDEIRO, António Menezes, Introdução à Edição Portuguesa do livro Pensamento Sistemático..., cit., LXXXIV-LXXXV.

[1123] A propósito da codificação jurídica, cfr. KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 108-111; ROCHA, Joaquim Freitas da, Direito pós-moderno, patologias normativas e protecção da confiança, cit., 17-18; BORIA, *Il Sistema Tributario*, cit., 118 e seguintes; MARTÍNEZ, Gabriel Muñoz, *Codificación tributaria: el caso español*, in Revista de Derecho Fiscal, n.º 3, 2005, 69-70, disponível em https://revistas.uexternado.edu.co; VÁSQUEZ, Navas, Algunas problemas de la codificación financiera en la atualidad, Civitas. Revista Española de Derecho Financiero, n.º 76, 1992, 621.

normativo consolidado e sistematizado, por contraposição a um estado inicial de dispersão e desorganização. Tem por objetivo uma composição sistemática da normatividade vigente, favorecendo uma regulação agregadora e racionalmente orientada, que fortaleça as dimensões constitucionais da segurança e certeza jurídicas[1124]. Em todo o caso, ainda que o processo codificador possa, em termos teóricos, envolver a totalidade do tecido normativo que integra o sistema jurídico, tende a registar-se uma opção diversa, que passa pela criação de códigos parcelares ou sectoriais, que procuram incorporar a disciplina jurídica dos diferentes segmentos normativos que se autonomizam no seu âmbito[1125]. Neste sentido, o desdobramento do sistema jurídico em diferentes subsistemas (e destes em subsistemas de dimensão mais reduzida) acaba por se refletir ao nível do processo de codificação.

O sistema fiscal não se encontra imune ao fenómeno codificador. Na verdade, a complexidade, a inflação e a mutabilidade jurídicas que tendem a caraterizar este segmento normativo, reclamam do normador um esforço acrescido no sentido de garantir o cumprimento das exigências de sistematicidade e completude que sobre o mesmo se impõem. A codificação surge neste domínio como um instrumento que se revela útil para assegurar a composição sistemática da imensa normatividade fiscal vigente, colocando-se, aliás, ao serviço do cumprimento de diversas dimensões constitucionais, mormente as que decorrem dos princípios da igualdade e da segurança jurídica e da proteção da confiança. As opções assumidas ao nível do processo de codificação devem refletir o modo como o sistema fiscal se encontra estruturado do ponto de vista material ou conteudístico. Através desta abordagem, procura-se promover: (i) a sistematização formal dos instrumentos fiscais, uma vez que a codificação supõe a reunião de todas as normas que se referem ao fenómeno fiscal de forma unitária, abstraindo-se das peculiaridades que cada figura fiscal oferece; (ii) a coordenação dos diversos impostos, mediante a consideração da repercussão da modificação das normas fiscais de cada imposto no resto do sistema fiscal; e (iii) a consolidação e revisão periódica das normas fiscais[1126]. Assim, a abordagem codificadora contribuirá para contrariar o desenvolvimento desconexo de conjuntos de normas fiscais (orientados por lógicas e funções próprias, mas desligados das restantes normas do sistema), promovendo a reunião e organização de todas elas de modo coerentes, numa lógica funcional de conjunto. Idealmente, através dela será desenvolvido um processo de integração global das várias partes do sistema fiscal, como resultado da previsão de regimes gerais em matéria

[1124] Cfr. GARCÍA, Felipe Romero, *El valor Sistema tributario...*, cit., 23.

[1125] Assinalando a crise do fenómeno codificador centralizado, o qual tende a ser substituído por um fenómeno codificador descentralizado e especializado, em virtude da multiplicação dos focos de normação especifica, cfr. KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, cit., 111-112.

[1126] Neste sentido, cfr. BUJANDA, Sainz de, *La codificación fiscal, Hacienda y Derecho (Fragmentos)*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2015, 42-43.

fiscal, os quais, por um lado, favorecem a derivação normativa da dinâmica axiológica constitucional e, por outro lado, permite um adequado grau de homogeneidade e coerência na disciplina de cada imposto e destes no seu conjunto[1127]. Considerando as exigências decorrentes do princípio da legalidade fiscal, o qual vincula à forma legal as componentes mais preponderantes da disciplina fiscal, a necessidade de arrumação sistemática sentir-se-á, sobretudo, em relação às leis fiscais. Será, por isso, ao nível legal que se registará o recurso à codificação fiscal.

A codificação pode assumir diversas configurações, sendo possível pensar nos casos (i) da criação de um código fiscal unitário, agregador de todo o material jurídico-fiscal; (ii) da criação de códigos de caráter geral ou estrutural e de códigos especiais que se articulam reciprocamente; e (iii) da criação de uma pluralidade de códigos especiais autonomizados, com uma lógica individual e (tendencialmente) atomista[1128]. A primeira e segunda opções tenderão – pelo menos, em abstrato – a favorecer a ideia de sistema fiscal, através de uma arrumação do material normativo que procura refletir uma lógica de integração e coordenação de todo o material jurídico fiscal, combatendo, através de uma articulação entre regimes gerais e especiais, a sua proliferação com caráter casuístico e atomístico (portanto, de modo reciprocamente desconexo). Num caso, trata-se de alocar a um único código toda a disciplina fiscal, observando-se no seu interior uma estruturação que parte da consideração de um regime geral (estrutural ou comum) e o seu desdobramento em diferentes segmentos de caráter especial, que se tornam responsáveis pela disciplina de núcleos materiais concretos (tais como a disciplina de cada imposto em especial); no outro, trata-se de uma abordagem semelhante em termos materiais, embora a fixação dos regimes gerais e dos regimes especiais seja promovida através de diplomas diferenciados. A codificação geral do tipo enunciado acaba por atuar (ou, pelo menos, pretende-se que atue) como uma espécie de "intermediário" entre a normação constitucional fiscal e a disciplina jurídica individual dos impostos, procurando assegurar a respetiva coordenação. As codificações gerais encarregam-se de regular aspetos substanciais e adjetivos (procedimentais e processuais) de vocação aplicativa transversal a todo o sistema, sendo aplicáveis – salvo previsão especial em sentido contrário – no âmbito da disciplina de qualquer imposto em específico, dispensando o legislador fiscal de os disciplinar individualmente para cada figura impositiva[1129]. Trata-se, no fundo, da disciplina das circunstâncias que são consideradas invariáveis no

[1127] Cfr. BORIA, *Il Sistema Tributario*, cit., 127.

[1128] Assinalando as diferentes abordagens codificadoras, cfr. BUJANDA, Sainz de, *La codificación fiscal,* cit., 43-49. No seu expoente, o fenómeno codificador em matéria fiscal corresponderia à reunião e organização de todo o (ou, pelo menos, de uma grande parte) do complexo normativo de base legal que integra o sistema fiscal. Cfr. FALSITTA, Gaspare, *Manuale di Diritto Tributario,* cit., 92.

[1129] A codificação das componentes normativas gerais do sistema fiscal deverão centrar-se: (i) na disciplina dos mecanismos de aplicação dos impostos, abstraindo-se das particularidades de cada figura fiscal; (ii) na coordenação das normas fiscais, para que quando sejam elaboradas novas normas sejam

desenvolvimento da relação jurídica fiscal, independentemente de quem sejam os sujeitos ativos ou passivos ou de qual seja o imposto em causa, para que os respetivos momentos aplicativos não divirjam fundamentalmente, observando-se as diferenças de regime, essencialmente, ao nível dos elementos substanciais da específica figura impositiva em presença[1130]. Funcionam como "normas-quadro", avocando a chamando a si as normas reguladoras de matérias comuns às diferentes figuras impositivas, desonerando as normas fiscais que sobre estas se debruçam especificamente, evitando repetições e eventuais contradições[1131]. Parte-se do pressuposto de que as dimensões normativas de caráter geral ou estrutural (pelo menos em termos tendenciais) se caraterizarão por uma maior durabilidade e por resultarem vocacionadas para a sua aplicação (de forma unitária) aos diferentes impostos, por contraposição às partes especiais, que se isolam na específica regulação dos seus objetos, resultando sujeitas a frequentes e sucessivas alterações ditadas pela conjuntura social e económica.

Por sua vez, a terceira abordagem referida (portanto, a criação de uma pluralidade de códigos especiais autonomizados) parece, de certo modo, corresponder à própria negação da ideia de sistema, uma vez que traduzirá a formação de códigos de imposto que funcionam segundo uma rígida autorreferencialidade, buscando a sua autossuficiência através de disciplinas jurídicas próprias e autónomas, desligadas das normas fiscais colocadas foram do seu perímetro, acabando por favorecer a hipertrofia e a redundância normativa e agravando o risco de contradição e incoerência nas disciplinas jurídicas que respetivamente consagram[1132].

Tomando por referência o sistema fiscal português, verifica-se que os enunciados que servem de suporte textual às normas fiscais o integram se encontram bastante dispersos, não tendo o normador fiscal optado pela criação de um código fiscal unitário, registando-se, em alternativa, uma opção codificadora que assenta na existência de códigos normativos de caráter geral, consagradores de

---

tidas em consideração as repercussões de tal modificação no resto do sistema fiscal; e (iii) na disciplina de aspetos substantivos e adjetivos aos quais deva reconhecer-se caráter universal, a fim de que sejam universalmente observadas quando da própria disciplina de aspetos fiscais de caráter especial. Cfr. MARTÍNEZ, Gabriel Muñoz, *Codificación tributaria: el caso español*, cit. 74. Assinalando que a disciplina agregada dos aspetos substantivos comuns às diversas figuras impositivas acaba por transformar os referidos códigos gerais numa espécie de glossários jurídico-fiscais. Cfr. TABOADA, Carlos Palao, *La Ley General Tributaria desde la perspectiva constitucional: crisis y reforma*, in Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, n.º 100, 1998, 545 e seguintes. O acolhimento na parte geral de institutos, regimes ou soluções jurídicas de aplicação universal permitirá conter – ou até eliminar – a fragmentação e a desarticulação que tendencialmente carateriza os sistemas fiscais, assegurando a aplicação de soluções normativas uniformes (ao nível da liquidação, cobrança, infrações, etc.) para cada imposto. Cfr. BORIA, *Il Sistema Tributario*, cit., 130.

[1130] Por exemplo, a normação adjetiva – procedimento e processo tributário e regimes infracionais – pode ser disciplinada autonomamente enquanto normas gerais, aplicando-se transversalmente a todo o sistema fiscal, sem prejuízo de desvios que possam ser implementados aquando da disciplina, em específico, de cada imposto, mormente ao nível da disciplina da respetiva liquidação e pagamento.

[1131] Cfr. TIPKE, Klaus, LANG, Joachim, Direito Tributário..., cit., 90.

[1132] A propósito do problema, cfr. BORIA, *Il Sistema Tributario*, cit., 122-123, 126.

soluções normativas básicas e de enquadramento, os quais pressupõem o respetivo desenvolvimento através de códigos parcelares ou de normação extravagante[1133].

A formulação de um código pressupõe a identificação de um critério de agregação do material normativo, a partir do qual será possível identificar os enunciados normativos que a ele devem ser reconduzidos e dos que dele deverão ser deixados de fora. Claro está, a amplitude do código em questão dependerá da amplitude das propriedades distintivas selecionadas. Isto é, a codificação será mais ampla ou mais restrita em função do critério selecionados para o efeito (por exemplo, normas fiscais, normas fiscais procedimentais ou normas fiscais disciplinadoras de certo imposto). Uma vez definido o perímetro aplicativo da codificação em causa, deverá ser promovida a organização do material recolhido, o que pressupõe a sua consolidação (evitando-se, assim, redundâncias regulatórias) e estruturação de modo coerente (portanto, colocando as suas normas numa relação de coerência, evitando a sua contradição) e completo (portanto, consagrando soluções tendentes a dar resposta a todos – ou, pelo menos, à maioria – dos problemas regulatórios que se colocam no perímetro regulatório nele compreendido).

Este tipo de "codificação geral" deverá desenvolver-se através de normas de natureza substantiva que promovam uma densificação das dimensões fiscais de natureza constitucional, servindo como uma espécie de "interface" entre a constituição e o desenvolvimento legal do sistema fiscal; e através de normas de natureza adjetiva, respeitantes à atividade da administração fiscal e às garantias os contribuintes. No essencial, para além das normas supralegais ou constitucionais, considera-se necessário contar com uma normação-quadro que avoque a regulação das matérias comuns aos diversos instrumentos fiscais, assegurando-lhes uma disciplina unitária, geral e sistemática[1134], e que seja dotada de um razoável nível de permanência, resistindo às frequentes reivindicações de alteração normativa ditadas pela conjuntura social e económica. Para que se revelassem capazes de imprimir uma especial coerência e estabilidade ao sistema fiscal, seria útil que este tipo de normação beneficiasse de uma posição privilegiada em relação à restante normação legislativa, o que, em todo o caso, não sucede, como tivemos já oportunidade de assinalar em momento anterior da presente investigação. Ainda que tal não suceda com diplomas como a LGT e o CPPT, os quais não beneficiam de uma posição hierarquicamente supraordenada perante as demais

[1133] Para os presentes propósitos investigatórios, o conceito de "código" será utilizado com uma amplitude alargada, podendo incluir diplomas que surgem sob a designação de "códigos", "leis gerais", "estatutos", "regimes", etc.

[1134] Embora seja frequente a (errónea) qualificação dos diplomas que incorporam este tipo de regulações como disposições normativas "fundamentais" do sistema fiscal, importa não perder de vista as verdadeiras normas fundamentais do sistema correspondem às que defluem da Constituição. Assinalando este aspeto, cfr. TIPKE, Klaus, LANG, Joachim, Direito Tributário..., cit., 91.

normas legais, não deixará de se assinalar que tendem as normas dos mesmos a beneficiar de uma "convicção" de que as demais normas do sistema deverão articular-se e ser postas de acordo com aquelas, fruto de uma certa ideia de "superioridade axiológica" que se lhes procura associar, permitindo a produção de juízos de censura (de caráter político) relativamente às normas posteriores que as contrariem e garantindo-lhes um preponderante papel hermenêutico[1135]. Acaba este por ser um valor meramente simbólico, sem que tenha respaldo numa posição juridicamente supraordenada, mas que ainda assim será capaz de contribuir para uma maior estabilidade regulatória ao sistema fiscal. Em todo o caso, o facto de se estabelecer uma relação de norma geral perante norma especial, permite proteger a validade das suas normas, evitando potenciais contradições normativas que determinassem o seu afastamento por via da convocação do critério da sucessão temporal.

No sistema fiscal português não se observa a opção pela criação de um código fiscal unitário que procure reunir e sistematizar todo o material legal fiscal, registando-se, em sentido diferente, a opção por um corpo de códigos de amplitude aplicativa diversificada, que se complementam na estruturação formal do material normativo, assistindo-se a abordagem codificadora desdobrada em códigos de vocação aplicativa transversal e de códigos de âmbito sectorial[1136]. Neste contexto ressalta o papel desempenhado pela LGT, constituindo um corpo normativo que contém as normas de aplicação geral do sistema, nas quais se procura refletir a dinâmica codificadora em matéria fiscal[1137]. A sua aprovação correspondeu ao propósito de instituição de um acervo normativo que "definisse os princípios gerais que regem o direito fiscal português e os poderes da administração tributária e garantias dos contribuintes", promovendo-se a "concentração, clarificação e síntese em único diploma das regras fundamentais do sistema fiscal", garantindo uma maior segurança das relações entre a administração tributária e os contribuintes, a uniformização dos critérios de aplicação do direito tributário, de que depende a aplicação efetiva do princípio da igualdade, e a estabilidade e coerência do sistema tributário[1138]. Sem prejuízo de outros preceitos de caráter lateral que a elas não possam ser

---

[1135] Cfr. MASTROIACOVO, Valeria, *Dalla norma generale e astratta all'applicazione concreta, cit.*, 352-354.

[1136] Apontando para as eventuais vantagens associadas à reunião do material normativo fiscal disperso num único código, nomeadamente uma maior clareza e transparência na identificação da normação vigente, mas sobretudo por um putativo efeito de contenção da tendência expansionista do normador fiscal, refreando os seus ímpetos regimes especiais a propósito dos mais diversos pretextos, evitando-se as contradições, alterações e revogações constantes, bem como de facilita tarefa de coordenação ou harmonização das normas nacionais com as normas de Direito da UE. Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, A justiça tributária como obstáculo à internacionalização, 2011, 14-15, disponível em https://repositorium.sdum.uminho.pt.

[1137] Todavia, como assinala CASALTA NABAIS, estamos perante uma "codificação" que, apesar do nome (Lei Geral Tributária), não configura nem uma lei verdadeiramente geral nem uma lei efetivamente tributária, uma vez que acaba por não conter a disciplina geral dos tributos, mas apenas parte da disciplina geral e esta, limitada aos impostos. Cfr. NABAIS, José Casalta, Direito Fiscal, cit., 205. Com efeito, pese embora a respetiva designação pareça indiciar sentido mais amplo – reportando-se ao conceito de tributo –, a LGT encontra-se fundamentalmente dirigida à disciplina geral dos impostos.

[1138] Cfr. Preâmbulo da LGT.

reconduzidas, a LGT desdobra-se em quatro grandes categorias de matérias: (i) princípios constitucionais em matéria tributária, (ii) relação jurídica tributária, (iii) organização e competências da administração tributária e (iv) as garantias dos sujeitos passivos perante atuações ou omissões lesivas[1139].

Em todo o caso, a disciplina de matérias de caráter geral e de vocação aplicativa transversal ao sistema jurídico não se esgota no agregado normativo reunido na LGT. Ainda que esta reclame a disciplina de certas dimensões de caráter adjetivo, o tratamento que lhes confere revela-se manifestamente insuficiente, sendo a sua disciplina essencialmente reconduzida ao CPPT, um diploma que se dirige à disciplina geral do procedimento e do processo tributário, o qual deverá ser articulado com as disposições da LGT que versam sobre a matéria, bem como com outros diplomas, de caráter especial, que desenvolvem algumas dimensões adjetivas fiscais. Sem prejuízo das críticas que possam ser dirigidas a esta opção pela fragmentação da disciplina do procedimento e processo tributário, as quais serão retomadas em momento posterior da presente investigação, assinala-se aqui a opção por uma "codificação" fracionada. Assim, do CPPT consta o enquadramento normativo geral do procedimento e do processo tributário, sem prejuízo da existência de matérias que são objeto de disciplina especial, como será o caso da arbitragem tributária, que se encontra disciplinada no RJAMT, dos procedimentos e processos relativos às infrações tributárias, os quais se encontram densificados no RGIT, e do procedimento de inspeção tributária, o qual encontra a sua disciplina no RCPITA[1140]. Uma outra matéria que pode ser incluía no domínio dos diplomas de caráter geral ou transversal, será a dos benefícios fiscais. Estes encontram-se disciplinados a título principal no EBF, tanto numa perspetiva substantiva como adjetiva, uma vez que este diploma, para além de disciplinar certas dimensões de natureza concetual – como a própria aproximação ao conceito de benefício fiscal e a sua categorização – e de consagrar um conjunto de benefícios que se aplicam aos diversos impostos, estabelece ainda as condições procedimentais a ser observadas ao nível dos benefícios cuja aplicação dependa do respetivo reconhecimento. Esta será, contudo, uma das temáticas em que se regista uma maior dispersão normativa, uma vez que a consagração dos referidos benefícios não é esgotada no referido Estatuto, resultando os mesmos pulverizados por outros códigos (pense-se nos caso do CFI e dos diversos códigos dos impostos), em legislação extravagante e até em códigos que não se reportam a matéria fiscal (pense no caso do CIRE). Voltaremos a esta questão no Ponto 3.2. da Parte III.

[1139] Assinalando esta divisão fundamental do referido diploma, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Do valor normativo da Lei Geral Tributária..., cit., 3-5.

[1140] E no Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de janeiro, relativo à inspeção tributária por iniciativa do próprio contribuinte ou de terceiro que demonstre interesse legítimo, cuja disciplina é essencialmente produzida por remissão para o RGITA.

Para além destas codificações de caráter geral, respeitantes a normas que mantêm uma vocação aplicativa transversal, pode observar-se a consagração de codificações especiais, cujas normas assumem uma vocação aplicativa restrita, de âmbito sectorial. Estas dizem respeitam, no essencial, aos corpos reguladores de cada um dos impostos, sendo, sem prejuízo de outros, possível identificar os Códigos do IRS, IRC, IVA, IMI, IMT, IS, IUC e IEC's. Todos eles assumem uma estrutura semelhante, assentando numa distribuição dos respetivos enunciados normativos por capítulos e secções que, no essencial, procura refletir as diversas dimensões da incidência fiscal, os benefícios fiscais, a determinação da matéria tributável, as taxas, a liquidação, o pagamento, as obrigações acessórias, a fiscalização e as garantias dos contribuintes.

Em matéria fiscal, as normas legislativas encontram-se bastante dispersas, maioritariamente incluídas em códigos sectoriais, verificando-se uma segregação codificadora entre partes gerais e as partes especiais, aspeto que, em certa medida, acaba por acompanhar o próprio desdobramento do sistema fiscal em diferentes subsistemas.

3.5. A exigência de coerência externa do sistema fiscal

O (sub)sistema fiscal consiste num segmento normativo dotado de propriedades sistémicas recortado dentro de um sistema jurídico que se carateriza por uma ideia de "unidade" entre todos os seus elementos, pelo que, apesar da (relativa ou tendencial) autonomia que lhe é reconhecida, aquele não funcionará segundo uma rígida clausura sistémica, antes se mantendo em permanente contacto e comunicação com o contexto normativo no qual se insere. Com efeito, a afirmação da autonomia de um subsistema terá por referência a alusão a um certo "isolacionismo jurídico" que carateriza determinado segmento normativo, aspeto que lhe permitirá desenvolver uma lógica sistémica própria (especial) e diferenciável daquela que se associa aos restantes segmentos normativos que integram o mesmo sistema jurídico, mas este processo de segregação subsistemática não poderá perder de vista a unidade que carateriza o sistema jurídico no qual o mesmo se insere, de onde resulta que a sua autonomia não deverá ser assumida em termos absolutos, mas meramente tendenciais, admitindo-se a comunicabilidade entre os subsistemas, os quais se condicionam reciprocamente ao nível das soluções normativas respetivamente adotadas. Impõe-se, em consequência, a sua adequada articulação, de modo a alcançar o necessário compromisso entre a autonomia (tendencial) de cada subsistema (civilístico, infracional, administrativo, tributário, fiscal, etc.) e a coerência das respetivas soluções, entre si e com o sentido unitário do sistema jurídico. Quando referimos a exigência de coerência do sistema fiscal com o seu entorno, temos em vista as relações que este mantém com

outros segmentos normativos integrados no mesmo sistema jurídico, e não uma qualquer deslocação da perspetiva de análise para domínios extrajurídicos.

O edifício ao qual atribuímos a designação de sistema jurídico encontra a sua matriz axiológico-jurídica recortada – ao mais elevado nível – pela Constituição (material), através de um conjunto de regras e princípios que salvaguardam e impõem a sua realização. O desdobramento do sistema em diferentes segmentos normativos relativamente autónomos – isto é, em subsistemas – não resultará uma desvinculação em relação à realização dos valores jurídicos fundamentais do sistema. Na verdade, face à unidade que carateriza o sistema, cada subsistema gerado no seu contexto será dotado de uma especifica vocação para a prossecução de algum ou alguns dos valores gerais do sistema, sem que tal prejudique a prossecução dos mesmos por outros subsistemas e sem que as opções normativas que no seu interior são tomadas possam negligenciar o respetivo impacto ao nível da prossecução dos demais. O sistema fiscal deverá ser compreendido como um fragmento de um plano jurídico superior, desempenhando um papel específico no desenvolvimento deste. Da mesma forma que as normas fiscais apenas poderão ser integralmente compreendias quando consideradas enquanto parte integrante de uma realidade mais ampla, isto é, o sistema fiscal, também este pressuporá para sua integral compreensão o respetivo enquadramento num contexto mais amplo[1141]. Não se revelará, por isso, exequível promover um recorte geométrico e preciso das fronteiras do sistema fiscal, separando-o de modo rígido perante o contexto normativo envolvente, como se aquele pudesse desligar-se deste, porque as disciplinas jurídicas que fazem parte do sistema fiscal e aquelas que se encontram fora dele, têm frequentemente que ser articuladas e harmonizadas, para que não colidam e se prejudiquem reciprocamente. O princípio fundamental da unidade do sistema jurídico implica a existência de muitas e variadas relações entre os seus mais diversos sectores, verificando-se, inclusivamente, que as normas que integram o sistema fiscal se caraterizam pelas fortes relações que mantêm com as aquelas que, encontrando-se fora dele, integram também o sistema jurídico[1142].

Do que se refere poderão ser extraídos dois imperativos: (i) um de natureza positiva, no sentido da concertação dos diversos sectores do sistema jurídico para a preservação e promoção dos bens e valores jurídicos fundamentais, reclamando-se um especial cuidado na articulação das soluções normativas formuladas no seu âmbito, de modo a potencializar as sinergias geradas com a prossecução de objetivos e finalidades convergentes através de instrumentos jurídicos diferenciados; (ii) um de natureza negativa, no sentido de evitar que da desarticulação entre as soluções normativas

[1141] Cfr. MENÉNDEZ, Agustín José, *Justifying Taxes*, cit., 118.

[1142] Cfr. FALSITTA, Gaspare, *Manuale di Diritto Tributario,* cit., 5.

formuladas no âmbito de cada segmento normativo se traduza em prejuízo para a realização das finalidades que a cada um cabe prosseguir. Ambos deverão ser tomados em consideração aquando da configuração do sistema fiscal. Assinala-se, portanto, a existência de dados normativos colocados fora do sistema fiscal, mas que condicionam – juridicamente – a sua configuração[1143].

A utilização do conceito de "desarticulação" entre o sistema fiscal e outros segmentos do sistema jurídico, tem o propósito de assinalar, não apenas a possibilidade de surgirem contradições normativas em sentido próprio, mas sobretudo de contradições axiológicas ou desarmonias valorativas. Importará ter presente que falamos aqui de contradições de normas e não de subsistemas jurídicos globalmente considerados, de onde decorre serem abstratamente convocáveis os critérios típicos de resolução de contradições normativas – hierarquia, sucessão temporal e especialidade – para as resolver. Repare-se que falamos de subsistemas compostos por normas que se integram nos diversos escalões normativos, não sendo de concluir que possam prevalecer entre si como um bloco, sempre se impondo uma apreciação individualizada das disposições conflituantes. Para além disso, interessa ter presente o conceito de sistema fiscal que adotamos para efeitos da presente investigação, o qual incorpora não apenas as normas fiscais revestidas de especifica intencionalidade normativa fiscal, mas também aquelas que se revistem daquela intencionalidade em termos genéricos, significando isto que as eventuais desarmonias observadas no confronto de umas e outras normas, serão tidas como observadas no interior do sistema fiscal e não na sua relação com o respetivo entorno normativo. Deverá ainda ter-se em consideração que a integração de normas jurídicas num subsistema opera – como tivemos oportunidade de explicar – como uma espécie de "resguardo" para aquelas, relativamente às que resultam colocadas no seu exterior, permitindo-se, assim, reduzir significativamente os contactos entre umas e outras, o que limitará as possibilidades de contradição normativa (em sentido estrito). Com efeito, trata-se de núcleos que, para além da auto-organização que os carateriza, são modelados por numa lógica de especialidade assente numa determinada perspetiva jurídica (no caso do sistema fiscal, uma perspetiva jurídica-fiscal), o que assegura às normas reunidas dentro deles uma diferenciação material ou objetiva, que acaba por limitar as possibilidades de concorrência normativa conflituante. Embora isto não impeça em absoluto a emergência de contradições normativas entre normas fiscais, sempre se reduzirá substancialmente a possibilidade de tal suceder. Ainda assim, poderá pensar-se, por exemplo, na hipótese de existência simultânea de

[1143] A este propósito, CASALTA NABAIS refere-se a "limites extrassistemáticos". Cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 599.

normas infracionais que proíbem e sancionam certa conduta e de normas fiscais que a incentivam e estabelecem essa mesma conduta como pressuposto para o acesso a certo benefício fiscal.

As desarmonias entre subsistemas tendem a registar-se essencialmente num outro plano, o axiológico-jurídico. Como parte integrante do sistema jurídico, o sistema fiscal deverá observar as valorações fundamentais que o normador adote noutros segmentos normativos, de modo a evitar possíveis contradições axiológico-jurídicas – ou, pelo menos, garantir a sua atenuação –, sendo este um exercício particularmente exigente, uma vez que o facto de as normas fiscais se encontrarem na confluência de diferentes "campos de intervenção jurídica", constituirá um fator potenciador de tais conflitos[1144]. Naturalmente, a diversidade de subsistemas jurídicos e de "pontos de vista" que cada um encerra, determina que a mesma realidade possa ser perspetivada de modo muito diferente em cada um deles, sendo que o facto de aqueles propenderem para uma lógica autocentrada e enraizada nos respetivos princípios enformadores, enredando-se no seu específico código comunicativo, dificultará sobremaneira a tarefa de assegurar uma adequada articulação com os dados normativos colocados no seu exterior. Neste contexto, será fundamental que um mesmo substrato factológico não seja, ao mesmo tempo, objeto de valorações jurídicas contraditórias, que, por exemplo, conduzam a que receba uma qualificação positiva em determinado segmento normativo, sendo aí reputado como valioso e conforme ao interesse público, com as devidas consequências em termos de respaldo normativo; e receba uma qualificação negativa em outro segmento, no qual seja reputado como desvalioso e contrário ao interesse público, com as correspondentes consequências em termos normativos[1145]. Pense-se no exemplo flagrante de certa conduta ser incentivada através da concessão de subsídios e desincentivada através do sistema fiscal, mediante a aplicação de uma tributação especialmente agravada sobre a mesma; ou na existência de quadros regulatórios dirigidos à redistribuição de rendimentos e riqueza no plano da despesa pública e na existência de um sistema fiscal marcadamente regressivo.

Em tais situações, importará verificar se a contradição axiológica observada no confronto de duas normas integradas em diferentes segmentos jurídicos será suscetível de configurar simultaneamente uma contradição normativa – mormente, mediante a convocação de normas de valor constitucional que parametrizem as soluções sob análise, como poderá ser o caso dos princípios da igualdade e da segurança jurídica e proteção da confiança. Ou seja, no confronto de duas normas integradas em sectores jurídicos diferenciados que expressem uma desarmonia jurídico-valorativa,

[1144] Cfr. BIRK, Dieter, *Diritto Tributario Tedesco,* cit., 19.

[1145] A propósito da questão, cfr. GIOVANNINI, Alessandro, *Il Diritto Tributario per Principi*, cit., 47.

poderá convocar-se uma terceira norma que em relação a elas se encontre supraordenada, extraindo assim uma contradição normativa em sentido próprio a ser suprida mediante o recurso ao critério hierárquico. Não sendo este o caso – isto é, inexistindo verdadeiramente uma contradição normativa –, a convocação dos critérios tradicionais para a sua resolução ficará prejudicada, tornando-se as mesmas irresolúveis num plano de aplicação normativa, relegando-se a sua solução para o domínio da criação e modificação normativa.

Como forma de assegurar a coerência no contexto das relações do sistema fiscal com os demais segmentos normativos do sistema jurídico, importará garantir que as soluções jurídicas que no âmbito de um e outros são adotadas sejam precedidas de um prévio juízo de articulação recíproca, sendo esse um esforço que não deverá ser promovido apenas na perspetiva do sistema fiscal, mas deverá ocorrer de modo coordenado no âmbito dos diferentes segmentos normativos em presença. Exige-se neste contexto o desenvolvimento de uma ponderação dos interesses envolvidos em cada um e das disrupções sistémicas que a sua desarticulação comporta, para, conforme os casos, se promover o suprimento destas últimas, o que poderá significar a adaptação ou o recuo total ou parcial soluções normativas projetadas para o sistema fiscal ou para os demais subsistemas[1146]. Reclama-se aqui um processo dialético no qual sejam tomados em consideração os valores e interesses a preservar e promover, num contexto de coexistência de estruturas regulatórias diferenciadas no interior do sistema jurídico. *Importa buscar soluções assentes em combinações capazes de preservar a coexistência de regulações jurídicas que se dirigem às mesmas realidades factuais em perspetivas jurídicas diferenciadas, favorecendo a concordância entre prescrições jurídicas que resultam integradas nos diferentes subsistemas jurídicos e privilegiando pontos de equilíbrio orientados pelo propósito de salvaguardar as finalidades e dimensões valorativas pelas quais se orientam os diferentes segmentos normativos*. Neste sentido, e tomando a perspetiva do sistema fiscal, KLAUS TIPKE e JOACHIM LANG[1147] salientam o seguinte: (i) as normas dos distintos sectores do sistema são condicionadas por uma mesma valoração fundamental constitucional e as normas jurídico-fiscais não são exceção; (ii) as normas fiscais não podem desconsiderar as valorações fundamentais de outros sectores do sistema jurídico; e (iii) as normas fiscais não podem afetar valores fundamentais de outros sectores do sistema sem que tal se justifique à luz da teleologia específica que carateriza o sistema fiscal.

Como se referiu já, a homogeneidade entre as normas jurídicas e a intensidade no seu relacionamento será necessariamente maior quanto mais reduzido for o círculo normativo considerado,

[1146] Cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 606.

[1147] Cfr. TIPKE, Klaus, LANG, Joachim, Direito Tributário ..., cit., 69-70.

pelo que, à medida que o âmbito normativo relacional se vai expandido, observa-se um progressivo relaxamento das exigências de articulação normativa que lhe são dirigidas. Compreende-se, assim, que os pontos de contacto e as exigências de coordenação sejam superiores nos subsistemas que mantêm uma relação mais próxima com o sistema fiscal, como sucederá com aqueles que em relação aos quais o mesmo se coloca numa relação de derivação – como será o caso do sistema tributário e do sistema financeiro público –, aí se exigindo uma dialética de caráter estrutural.

Uma vez que o sistema tributário constitui o "ambiente normativo" mais imediato do sistema fiscal, as exigências de coordenação normativa serão neste contexto especialmente acentuadas. Na verdade, uma parte importante do material normativo que integra o sistema fiscal corresponde a normas dotadas de genérica intencionalidade normativa, as quais não abrangem apenas a regulação dos impostos, mas também das taxas e contribuições, como será o caso das normas de caráter geral que se dirigem à regulação da matéria de procedimento e processo tributário, das normas que disciplinam as infrações tributárias ou das normas substantivas de caráter estrutural presentes na LGT – aliás, a própria Administração Tributária corresponderá a um aparato orgânico-institucional que (em termos gerais) tem por missão assegurar a aplicação das normas dos diferentes tributos. Exige-se, por isso, que esta normação de aplicação transversal às diferentes figuras tributárias se revele adequada às especificidades de cada uma delas. *A delimitação dos contornos do sistema fiscal dentro do sistema tributário será, por isso, caraterizada por alguma fluidez, a qual tende a agravar-se pelas dificuldades que se associam ao exercício de qualificação e destrinça das figuras tributárias que deverão ser qualificadas como impostos e as que – face às respetivas caraterísticas – deverão resultar arredadas de tal qualificação*[1148]. Em todo o caso, se é verdade que as normas fiscais serão simultaneamente normas tributárias, o inverso não será verdadeiro, sendo possível identificar normas tributárias que não contendem com a disciplina dos impostos, mas de tributos de natureza comutativas (taxas e contribuições). Umas e outras não poderão ignorar-se reciprocamente, sob pena de se poderem prejudicar reciprocamente na consecução dos respetivos objetivos normativos. Dois exemplos serão bastantes para o demonstrar.

Não será infrequente que, em atenção a certas dimensões axiológico-jurídicas, o sistema jurídico produza uma valoração negativa em relação a certas realidades ou comportamentos, sem que daí extraia – do ponto de vista normativo – uma frontal proibição das mesmas. Em tais situações, será frequente o recurso a formas de tributação comutativa, tais como taxas devidas pela remoção de obstáculos jurídicos ou contribuições através das quais se procura imputar certos custos (por exemplo,

[1148] Regressaremos a esta questão no Ponto 3.9.1. da Parte III.

ambientais ou sociais) a certos agentes responsáveis pelos mesmos. Sem prejuízo da natural componente financeira que se lhes associa, estas formas de tributação têm por subjacente uma lógica de contenção ou moderação de certas atuações por parte dos contribuintes. Sendo assim, exigir-se-á um especial cuidado na articulação de tais figuras tributárias com os regimes de certos impostos, para que os encargos financeiros imputados a certos sujeitos pela via comutativa não sejam posteriormente removidos da esfera jurídica daqueles através de regimes de dedução no contexto fiscal. Esta mesma preocupação poderá ser reproduzida em relação a certas formas de tributação comutativa que procuram moderar determinados comportamentos (como será o caso das designadas taxas moderadoras na saúde ou do regime de taxas de justiça especialmente agravadas para os designados "grandes litigantes"), sem que – no entanto – o recurso a serviços hospitalares ou de justiça possa, em si mesmo, ser objeto de um juízo de desvalor jurídico.

O problema da sobreposição impositiva poderá colocar-se em sentido próprio, a partir da cumulação de figuras tributárias diversas. Pense-se na incidência de uma contribuição especial de melhoria incidente sobre a valorização de determinados prédios motivada por um excecional investimento em infraestruturas na área geográfica na qual os mesmos se encontram localizados (a qual acaba por configurar uma forma de atingir mais-valias latentes) e na sua posterior tributação no âmbito da tributação do rendimento, caso venham a ser transmitidos a título oneroso (quando se observe uma mais-valia efetiva). De modo próximo, uma vez que se assumisse o IMI como uma figura tributária assente num princípio do benefício, atendendo a certas prestações disponibilizadas aos proprietários dos prédios por parte dos Municípios – o que, em todo o caso, consideramos ser de recusar –, colocar-se-ia o problema da múltipla consideração desses "benefícios", no âmbito do IMI e de um conjunto de taxas municipais especificamente dedicadas à sua compensação. Em todo o caso, o problema da desarticulação entre normas tributárias, poderá conduzir a um problema de sobreposição impositiva concebida em sentido impróprio. Referimo-nos aos problemas decorrentes do desequilíbrio na distribuição das cargas tributárias, quando se observe uma excessiva oneração de certas realidades. O problema que se assinala terá o seu expoente máximo na tributação dos bens imóveis, os quais são atingidos por múltiplas figuras impositivas – ainda que em perspetivas diversificadas e sem que daí resulte uma sobreposição impositiva em sentido estrito –, ao mesmo tempo que se dirigem também a figuras tributárias de natureza comutativa de espécie variada. De facto, os bens imóveis (amplamente considerados) encontram-se sujeitos a impostos que incidem sobre a sua detenção (IMI e AIMI), sobre a sua aquisição (IMT ou IS, conforme seja realizada a título oneroso ou gratuito), sobre a formalização dessa aquisição (IS), sendo ainda tributados os rendimentos

a que deem origem (IRS ou IRC, conforme o destinatário da receita). Para além disso, sobre os mesmos podem ainda impender contribuições especiais de melhoria (atingindo o incremento de valor registado em virtude do desenvolvimento de uma atuação pública que os beneficie reflexamente) e taxas de variada ordem (entre outras, as taxas urbanísticas associadas à sua edificação, as taxas de abastecimento de água, saneamento e resíduos, verificando-se – inclusivamente – que certas componentes destas são impostas aos proprietários dos imóveis, pela simples disponibilização dos serviços, independentemente de consumos efetivos).

Será também de caráter estrutural a comunicação mantida entre o sistema fiscal e o sistema financeiro público. A receita e a despesa pública são duas realidades umbilicalmente relacionadas[1149], não podendo ser concebidas de modo independente: se é verdade que a inexistência de receita pública impedirá inelutavelmente a realização de despesa pública, também o será que a receita pública não se legitima por si mesma, uma vez que a sua arrecadação apenas se justificará (imediatamente) pela despesa pública à qual seja afeta e (mediatamente) pelas necessidades coletivas assim satisfeitas. Torna-se por isso legitimo defender uma ideia de "unidade do fenómeno financeiro", da qual a necessária coordenação entre os ingressos e os gastos públicos constitui um corolário[1150]. Compreende-se, portanto, que independentemente dos desdobramentos subsistémicos operados no seu interior, as normas dedicadas a uma e a outra dimensão devem corresponder a uma unidade dotada de propriedades sistémicas, articulando-se de modo coerente e completo. Naturalmente, as normas fiscais desempenham um papel muito preponderante neste contexto, considerando que – no âmbito de um Estado fiscal – lhes cabe disciplinar a mais importante fonte de receita pública: os impostos. Basta pensar: (i) na necessidade de garantir que os efeitos redistributivos associados à cobrança de certos impostos não sejam prejudicados por soluções de distribuição de recursos do lado da despesa que os contrariem; (ii) que o recurso a regimes fiscais de estímulo ou incentivo fiscal mediante desagravamentos fiscais, corresponde a uma alternativa à utilização de subsídios com a mesma finalidade, sendo inclusivamente qualificados como medidas de despesa pública.

Com efeito, entre as normas fiscais e as normas que disciplinam a atribuição de prestações financeiras a título de subsídios e subvenções deverá ser mantida uma coordenação suficiente para que os regimes ditados pelas primeiras não façam perigar os propósitos regulatórios visados pelas segundas. A atribuição de prestações financeiras poderá assentar em propósitos muito variados, como sejam: a garantia de um valor mínimo de recursos indispensáveis a uma vida condigna; o acesso a

[1149] Cfr. MENÉNDEZ, Agustín José, *Justifying Taxes*, cit., 39.

[1150] Sobre a questão, cfr. MOLINA, Pedro Herrera, *Capacidad Económica y Sistema Fiscal*, cit., 90.

certas prestações sociais ou culturais de tipologia variada; o fomento da adoção de condutas julgadas valiosos do ponto de vista económico, social, cultural ou ambiental; a compensação; etc. Em todos estes casos, os propósitos associados à atribuição de subsídios ou subvenções poderão resultar prejudicados pelo estabelecimento de regimes fiscais que incidam sobre as prestações atribuídas. Claro está que no caso da atribuição de auxílios financeiros com o propósito de assegurar a certos sujeitos (e suas famílias) o acesso ao mínimo existência individual ou familiar condigna e bem assim as despesas com os encargos familiares que se revelem inevitáveis, impõe-se verticalmente – em consideração aos princípios do Estado de Direito, da proteção da família e da capacidade contributiva – que os mesmos sejam subtraídos de qualquer imposição fiscal[1151]. Nos demais casos, ainda que a tributação de tais prestações financeiras possa ser de admitir, não deverá a mesma – sob pena de quebra da ideia de sistema – ser configurada com uma intensidade que possa colocar em crise a consecução das finalidades que através daquelas são prosseguidas.

Fora dos domínios enunciados, o sistema fiscal não deixará de comunicar com o seu entorno normativo, ainda que, porventura, de modo mais localizado ou pontual, em cada momento em que seja chamado a debruçar-se sobre realidades juridicamente disciplinadas por outros segmentos normativos. Tratando-se de normas que incidem sobre um mesmo substrato factológico sob perspetivas jurídicas diferenciadas, as dificuldades não se colocam tanto ao nível da contradição normativa em sentido estrito – porquanto as normas em presença não se contradizem em termos lógicos, podendo ser aplicadas simultaneamente –, mas, essencialmente, no contexto das desarmonias valorativas entre as mesmas registadas, podendo, inclusivamente, o desacerto entre elas conduzir a que se prejudiquem reciprocamente na consecução dos respetivos objetivos regulatórios. Não caberá aqui, naturalmente, uma análise exaustiva dos pontos de contacto e potencial conflito (axiológico-jurídico) entre as regulações fiscais e aquelas que são desenvolvidas no contexto dos demais segmentos normativos que integram o sistema jurídico, considerando a incomensurável dimensão envolvida em tal empreitada. Limitamo-nos, por isso, a uma breve enunciação tópica de um conjunto de situações nas quais se revela manifesta a necessidade de articulação – em sentido axiológico-jurídico – entre as normas fiscais e outras normas jurídicas.

O recorte normativo dos substratos factológicos aos quais se associa o efeito do nascimento das obrigações fiscais principais de pagamento do imposto constitui uma atividade legiferante enformada por um princípio de capacidade contributiva, o qual exige ao legislador que naquele contexto selecione realidades que expressem a capacidade económica dos contribuintes para suportar

[1151] Conforme tivemos oportunidade de analisar no Ponto 2.1.5. e 2.1.6.

o esforço financeiro. Uma vez que o rendimento, o património e a despesa constituem os índices tomados em consideração para expressar a referida capacidade, compreender-se-á que as normas fiscais incidam em grande medida sobre situações e relações disciplinadas por normas privatísticas – mormente, civilísticas –, como sucederá com as que respeitam à regulação dos negócios jurídicos, das relações familiares, de dimensões sucessórias, de aspetos societários ou à disciplina do direito de propriedade em si mesmo considerado[1152]. Sendo assim, não poderão as normas fiscais ignorar o lastro regulatório privatístico associado às realidades às quais se dirigem. Na verdade, como tivemos já oportunidade de assinalar por diversas vezes, o sistema fiscal tende a arrancar das regulações jurídicas presentes noutros sectores do sistema jurídico quando procede ao recorte das soluções normativas fiscais, apropriando-se de conceitos e efeitos jurídicos por elas definidos, sem prejuízo de os reconfigurar à luz das exigências regulatórias especificamente fiscais. Este será o primeiro – e, porventura, o mais significativo – sinal de articulação do sistema fiscal com os demais subsistemas normativos. Se solução distinta não for especificamente reclamada pelo contexto regulatório fiscal: o titular de um rendimento para efeitos de IRS ou IRC será o sujeito que, no contexto civilístico, tenha registado na sua esfera jurídica um incremento patrimonial; o prestador de serviços/transmitente de bens para efeitos de IVA será o sujeito que, ao abrigo de um negócio jurídico disciplinado por normas civilísticas, surge adstrito perante outrem na obrigação do prestar/entregar; o proprietário de um imóvel para efeitos de IMI será o sujeito que o haja adquirido segundo as condições definidas ao abrigo das disposições civilísticas; uma transmissão onerosa de um bem imóvel para efeitos de IMI corresponderá ao efeito associado à conclusão de um negócio jurídico regulado por normas civilísticas (eventualmente, societárias), mediante o qual determinado sujeito entrega um bem imóvel a outro mediante o recebimento de uma contrapartida patrimonial. Não significa isto que o normador fiscal se entre arredado de estabelecer desvios regulatórios em cada um destes casos, simplesmente, para que tal se repute por legítimo, tal opção deverá resultar suficientemente justificada à luz da tutela de bens e valores jurídicos preponderantes. Em todo o caso, as exigências de coordenação normativa fazem-se sentir noutros planos de análise. Vejamos alguns exemplos:

(i) as normas civilísticas reguladoras da "família" não poderão ser ignoradas aquando da emanação de disposições fiscais que a tenham em vista, o que implicará, nomeadamente, que – sem prejuízo das especificidades reclamadas pela sua consideração fiscal – seja acautelada a posição dos unidos de facto e dos adotados,

[1152] Assinalando os fortes pontos de contacto entre as norams fiscais e as normas civilísticas, cfr. BIRK, Dieter, *Diritto Tributario Tedesco*, cit., 19.

considerando o estatuto civilístico que lhes é reconhecido e que determina a respetiva equiparação ao regime dos cônjuges e dos filhos[1153];

(ii) as normas que preveem e disciplinam a atribuição de pensões de alimentos no contexto familiar não poderão ser desconsideradas aquando da definição do regime fiscal a que as mesmas se encontram sujeitas[1154], tanto na perspetiva dos sujeitos que resultam adstritos ao seu pagamento (assegurando-se a possibilidade de dedução das mesmas ao rendimento tributável enquanto despesas[1155]), como dos sujeitos que beneficiam do seu pagamento (assegurando-se o seu adequado enquadramento enquanto rendimento tributável[1156]), importando, em todo o caso, que as cargas impositivas que incidem sobre as referidas pensões não coloquem em crise os propósitos assistenciais subjacentes à sua atribuição;

(iii) no contexto sucessório, os propósitos regulatórios subjacentes ao reconhecimento de uma proteção especial aos herdeiros legitimários, através da fixação de uma "quota legítima" que lhes assegura uma participação mínima no destino do património constituído pela herança[1157], não deverão resultar prejudicados por uma tributação que a atinja de modo excessivo[1158];

(iv) no domínio da responsabilidade civil, os valores percecionados a título indemnizatório deverão receber um tratamento fiscal que se revele compatível com a natureza que assumem para efeitos civilísticos, o que, por exemplo, significará a exclusão da imposição sobre as indemnizações concedidas por danos emergentes e a sua limitação àquelas que respeitem a lucros cessantes, uma vez que apenas estas poderão ser (legitimamente) reconduzidas ao conceito de incremento patrimonial[1159];

(v) no âmbito societário, as vantagens associadas ao desenvolvimento de operações de reestruturação empresarial, não deverão ser colocadas em crise em virtude das

---

[1153] Com pertinência, veja-se: por um lado, o disposto nos artigos 1986.º do CC, na Lei n.º 7/2001, de 11 de Maio (que adota medidas de proteção das uniões de facto), na al. b) do n.º 1 do artigo 1106.º e no artigo 2020.º do CC; e, por outro, o disposto nos n.ºs 4 e 5 do artigo 13.º e o artigo 59.º do CIRS, o artigo 135.º-D do CIMI, nas als. d) e e) do n.º 2 do artigo 2.º do CIMT e na al. e) do artigo 6.º do CIS.

[1154] A propósito do dever de assistência e da obrigação de prestação de alimentos aos filhos, cfr. n.º 1 do artigo 1675.º e n.º 1 do artigo 1905.º do CC.

[1155] Veja-se o regime de dedução à coleta previsto no artigo 83º.-A do CIRS.

[1156] Sem prejuízo da dedução prevista na al. f) do n.º 1 do artigo 78.º do CIRS.

[1157] A este propósito, cfr. artigos 2157.º e seguintes do CC. A propósito do tema, com pertinência, DIAS, Cristina, Lições de Direito das Sucessões, Almedina, Coimbra, 2019, 201 e seguintes.

[1158] A preocupação assinalada encontra respaldo na al. e) do artigo 6.º do CIS, nos termos da qual os herdeiros legitimários resultam subtraídos à tributação que, em sede de IS, incide sobre as transmissões gratuitas de bens.

[1159] Cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 616.

onerações fiscais que sobre as mesmas possam impendam, exigindo-se a previsão de soluções que assegurem a neutralidade de tais operações[1160].

Particular atenção merecerá o conjunto de normas de natureza sancionatória. O segmento normativo que por elas integrado relaciona-se com o sistema fiscal em termos de sobreposição, considerando que as normas que versem sobre matéria de impostos – genericamente, as que disciplinem as infrações tributárias – deverão considerar-se nele integradas, impondo-se assim a respetiva articulação, no contexto do próprio sistema fiscal. Em todo o caso, algumas dificuldades se podem colocar a respeito das normas fiscais (em geral) e sua articulação com as normas sancionatórias ou infracionais que não sejam de integrar no sistema fiscal. O problema mais evidente prende-se com a questão de saber como proceder a propósito das receitas obtidas e das despesas realizadas com atividades consideradas ilícitas, o que implica saber de que modo deverá a ilicitude que se lhes associa fazer-se refletir sobre o tratamento que lhes é conferido pelo sistema fiscal. Para que seja transversalmente respeitado o juízo de desvalor jurídico produzido pelas normas sancionatórias em relação a determinado comportamento, não deverão as normas fiscais conferir-lhes um tratamento que corresponda a um sinal de sentido contrário ao da sua censura, o que pressupõe que tais rendimentos não sejam subtraídos à imposição fiscal e – em princípio – que deverá recusar-se a dedução das citadas despesas (pense-se, por exemplo, num suborno)[1161]. Neste contexto, coloca-se também a questão de saber se deverá ou não ser permitida a dedução fiscal dos custos suportados com o pagamento de sanções como coimas ou multas, verificando-se, também neste caso, ser de recusar tal possibilidade, em abono da exigência de coerência axiológica pela qual se deverá pautar o sistema jurídico, porquanto tal solução acabaria por remover o esforço económico associado ao pagamento dos valores determinados a título sancionatório[1162].

4. A completude do agregado normativo-fiscal

Resulta do que dissemos que a disciplina jurídico-fiscal deve ser (tendencialmente) coerente e, para o que aqui particularmente interessará, exaustiva e completa. A exigência de completude respeita à capacidade de o sistema produzir a resposta para qualquer caso cuja disciplina dele seja reclamada,

[1160] Com pertinência, veja-se o disposto nos n.ºs 10-14 do artigo 10.º do CIRS, artigos 73.º-78.º do CIRC e artigo 60.º do EBF.

[1161] Veja-se, a este propósito, o disposto no artigo 10.º da LGT. Em geral, sobre a problemática da tributação dos rendimentos provenientes de ilícitos, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, As modernas exigências do princípio da capacidade contributiva – sujeição a imposto de rendimentos provenientes de actos ilícitos, in Ciência e Técnica Fiscal, n.º 390, 1998.

[1162] Veja-se o disposto na al. e) do n.º 1 do artigo 23.º-A do CIRC.

com exclusivo recurso ao conjunto dos seus elementos, o que pressupõe que o mesmo não seja lacunoso. Como tivemos oportunidade de analisar, esta será uma propriedade de que se deverá revestir o sistema jurídico para que possa ser qualificado enquanto tal, exigindo-se também o seu cumprimento ao (sub)sistema fiscal, uma vez que este corresponde a uma unidade normativa integrada naquele. Em todo o caso, esta exigência de integralidade não será assumida em termos absolutos, sendo as omissões normativas concebidas como patologias que inelutavelmente surgirão, importando (no essencial) que lhes seja assegurada uma resposta adequada, de tal modo que, ainda que certa unidade sistémica não se apresente originariamente completa, deverá a mesma revestir-se da capacidade de gerar no seu âmbito soluções para todos os casos omissos.

No específico domínio regulatório dos impostos, a pretensão de ver absolutamente esgotados os vazios normativos resultaria fatalmente votado ao insucesso, considerando as diversas condicionantes que se colocam ao seu cumprimento. Para além das óbvias limitações associadas à condição humana, das quais decorre como um exercício humanamente inalcançável o de antever toda e qualquer circunstância factual que num dado momento ou ao longo do tempo reclame uma disciplina jurídica, importará ter em consideração a permanente necessidade de atualização normativa como forma de acompanhar a evolução da realidade social, bem como as novas possibilidades regulatórias que se levantam como resultado do progresso tecnológico e da melhoria das condições materiais e humanas associadas à aplicação normativa em matéria fiscal, as quais poderão legitimar a adoção de soluções cuja exequibilidade, até então, se revelaria limitada ou até inexistente[1163]. Ao mesmo tempo, várias circunstâncias de ordem patológica contribuem para que o tecido normativo fiscal acabe por se colocar numa posição de distanciamento em relação à sua completude ou integralidade. Reportamo-nos aqui a um certo desleixo no exercício das faculdades normadoras que determine que não seja assegurada uma adequada reposta a múltiplas carências regulatórias, mas também a um processo de progressiva desracionalização normativa, o qual propicia a configuração de soluções jurídicas que não se deixam reconduzir a uma lógica de sistema, sendo pensadas para acudir a problemas concretos (frequentemente potenciadas por reivindicações de fortes grupos de interesse e de pressão) e deixando outros por regular. Sem prejuízo de voltarmos a estas questões com maior atenção no Ponto 2.1. da Parte III, interessa aqui, apenas, dar nota do seu impacto ao nível dos problemas de (in)completude normativa.

[1163] Como se poderá perceber, existem nestas situações, óbices inelutáveis à produção de um tecido normativo dotado de uma perfeição tal que se revele capaz de assegurar uma adequada resposta a toda e qualquer questão com a qual seja confrontado.

Importa ainda assinalar que a exigência de completude tomando por referência um dado subsistema normativo, como é o caso do sistema fiscal, deverá ser assumida em termos relativamente diferenciados face ao significado de tal exigência no contexto do sistema jurídico globalmente considerado. Importa ter presente que o sistema fiscal se socorre com frequência de regulações presentes em outros sectores do sistema jurídico como forma de completar a sua disciplina jurídica. Esta será, aliás, uma inevitabilidade, considerando, por um lado, o facto de o sistema fiscal constituir uma parte integrante do sistema jurídico caraterizado por uma ideia de unidade e, por outro, o facto de aquele corresponder a um segmento normativo caraterizado por uma ideia de sobreposição, acompanhando os diferentes domínios regulatórios com o fito de neles identificar manifestações de capacidade contributiva relevantes para efeitos da exigência de um contributo fiscal. Se as normas fiscais têm por objeto substratos factológicos que são também disciplinados por normas integradas em outros subsistemas normativos, à luz de uma ideia de unidade do sistema jurídico, não apenas será útil como também será necessária uma adequada articulação entre as mesmas, surgindo, assim, como natural que, de um modo expresso ou implícito, o recorte dos regimes fiscais tenda a servir-se da consideração de regimes, conceitos e efeitos jurídicos traçados no contexto de outros segmentos normativos, recebendo-os tal como ali são configurados ou modificando-os em função das específicas necessidades associadas à sua apreensão numa "ótica" fiscal[1164]. O exposto permite perceber que a necessária completude do sistema fiscal será frequentemente assegurada por via desta lógica de articulação e complementaridade entre disposições normativas especificamente fiscais e disposições provenientes de outros segmentos normativos, que são pressupostas na disciplina introduzida pelas primeiras.

O sistema fiscal corresponde a uma construção jurídica teleologicamente enformada, o que significa que os impostos serão instrumentais à consecução de certas finalidades que lhes são constitucionalmente acometidas. Não se justificará, aliás, a existência daqueles, senão pela sua prossecução. Para que seja capaz de dar resposta a tal necessidade, importa que o sistema fiscal se encontre guarnecido de regulações jurídicas adequadas, uma vez que a inexistência destas ou a existência de regulações incompletas será suscetível de colocar em crise tal capacidade. Acresce ainda não ser de admitir uma qualquer configuração do sistema fiscal que se revele apta a assegurar tais propósitos, antes se exigindo que o mesmo assuma uma concretização que se atenha dentro de certos limites e dê resposta a específicas necessidades regulatórias, cujo recorte normativo, de uma forma mais ou menos precisa, resulta dos seus princípios enformadores.

[1164] Pense-se nos casos enunciados no Ponto 2.3. do Capítulo I da Parte II.

Considerando as exigências que temos vindo a expor nos apartados precedentes, e colocando de parte dimensões constitucionais – tais como as que respeitam à disciplina das dimensões orgânicas, procedimentais e formais da produção normativa em matéria fiscal, os princípios jurídicos enformadores do sistema ou as normas que definem as suas finalidades –, o sistema fiscal deverá ser objeto de uma concretização normativa (sobretudo de base legal, mas também regulamentar[1165]), que compreenda a regulação de aspetos tão diversos como a criação de regimes gerais e transversais a todas as figuras impositivas, facilitando a sua reciproca articulação e complementação, como será o caso da disciplina geral da relação jurídica fiscal ou dos regimes de interpretação e integração das normas fiscais; a criação e regulação dos impostos em si mesmos considerados, compreendo aspetos como a sua incidência, benefícios fiscais, base tributável, liquidação e pagamento; a disciplina dos múltiplos procedimentos e processos tributários nas suas diferentes dimensões, tais como a competência, legitimidade, tempestividade, tramitação, etc.; a previsão de consequências de caráter sancionatório para o incumprimento das obrigações fiscais; ou a própria estrutura normativa disciplinadora da organização e funcionamento da administração fiscal. Importa, não apenas, assegurar a existência de normas destinadas a dar resposta às necessidades regulatórias fiscais enunciadas (e a outras), mas também que as mesmas forneçam disciplinas jurídicas completas – portanto, não lacunosas – em relação a cada uma delas.

Isto posto, urge enfrentar o problema das denominadas "lacunas" do sistema, isto é, das incompletudes observadas no seu âmbito. Como explicamos em outro momento da presente investigação[1166], o conceito de lacuna assume contornos eminentemente relacionais, refletindo sempre uma inadequação em relação a uma situação alternativa que se considera adequada – no essencial, a identificação de uma pretensão regulatória não satisfeita. A lacuna normativa corresponde, assim, a uma carência de disciplina jurídica de um comportamento em relação ao qual se regista uma

[1165] Que tal concretização possa e deva ser feita por normas regulamentares, não pode suscitar dúvidas, basta pensar: portarias com a definição dos paraísos fiscais (Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, e sucessivas alterações); lista das profissões anexa ao CIRS (Portaria n.º 1011/2001, de 21 de agosto, e sucessivas alterações); tabelas de retenção na fonte (fixadas para o ano de 2020 pelo Despacho n.º 785/2020, de 16 de janeiro, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais); a fixação das taxas unitárias do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (atualmente, Portaria n.º 301-A/2018, de 23 de novembro), etc. Note-se que, na falta destes elementos, as normas legais que preveem a aplicação de tais regimes não terão exequibilidade. Estas situações não se confundem com outras, nas quais se concede a certos órgãos, a possibilidade de – dentro de certos limites legais – emanar normas de valor regulamentar que definem ou alteram certos elementos do regime dos impostos, sem prejuízo de, não o fazendo, ser aplicável o regime legal subsidiário, como sucede com a fixação das taxas gerais de IMI para os prédios urbanos por deliberação da Assembleias Municipais num intervalo compreendido entre 0,3% e 0,45%, aplicando-se o valor mínimo, na falta de tal deliberação ou da sua tempestiva comunicação à ATA (cfr. al. c) do n.º 1 e n.º 14 do artigo 112.º do CIMI); ou com as decisões de fixação de taxas de IMI reduzidas (cfr. n.ºs 3 a 13 do artigo 112.º do CIMI), de concessão de benefícios fiscais no âmbito de impostos próprios (cfr. n.ºs 2, 3, 10 e 11 do artigo 16.º do RFALEI) ou a decisão de lançamento (ou não) da derrama (cfr. artigo 18.º do RFALEI). Nestas situações, a ausência de normação regulamentar não dará lugar a uma lacuna normativa.

[1166] Ver o ponto 3.5.2. da Parte I.

pretensão regulatória, pressupondo: por um lado, uma omissão regulatória, ou seja, uma situação em que o sistema não fornece a permissão, a exigência nem a proibição de determinado comportamento, o que se traduz numa disfunção do sistema que não lhe permite levar a efeito a sua missão regulatória; e, por outro, uma exigência de regulamentação do comportamento visado, portanto, uma "aspiração à regulação" a qual deverá resultar, de modo explícito ou implícito, dos dados normativos presentes no sistema. Trata-se do problema da inexistência de disciplina jurídica para o aplicador dar resposta a todos problema que a prática suscita.

Tomando em consideração o modo como se deixa identificar a pretensão regulatória que subjaz à carência normativa na qual a lacuna se materializa, será possível diferenciar *lacunas em sentido próprio e impróprio*. Umas e outras serão fundamentais na análise da (in)completude do sistema, embora por motivos diferentes e distintos níveis de importância.

(i) Lacunas em sentido próprio

Entendido em sentido próprio ou técnico-jurídico o conceito de lacuna evidencia-se a partir da confrontação de uma dada realidade factual com o sistema fiscal (portanto de dados factuais com dados normativos), por aí se constatando que, apesar da existência de uma pretensão regulatória, neste não será possível identificar, em termos imediatos, uma norma jurídica capaz de lhe dar resposta, impondo-se, assim, o recurso aos mecanismos de integração para obter a sua superação.

Como tivemos oportunidade de analisar, as regras gerais de integração normativa constam do artigo 10.º do CC, o qual prevê que a regulação dos casos omissos terá lugar mediante a aplicação do recurso à norma disciplinadora do caso análogo e, quando tal não seja possível – portanto, a título subsidiário –, mediante a criação de norma *ad-hoc* ao abrigo do espírito do sistema. No entanto, no domínio fiscal o recurso a estas técnicas de integração normativa encontra-se condicionado pelo disposto no n.º 4 do artigo 11.º da LGT, no qual se prevê que as "lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são suscetíveis de integração analógica" – sendo esta disposição acompanhada, ainda que de modo redundante, pelo artigo 10.º do EBF, no qual se prevê a mesma solução quando esteja em causa matéria de benefícios fiscais[1167]. Ainda que as disposições citadas apenas refiram expressamente a exclusão da integração analógica, não se

[1167] O que não significa, em todo o caso, que não possam tais normas ser objeto de interpretação extensiva, nos casos em que o suporte textual da norma se queda aquém do seu espírito. A propósito da interpretação extensiva, por todos, cfr. BAPTISTA MACHADO, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, 13.ª reimpressão, Coimbra, Almedina, 2002, 185-186. Nos casos em que – por variadas razões – o legislador opte por soluções normativas de caráter indeterminado ou aberto, a questão de saber se certa hipótese factual se encontrará, ou não, coberta pela norma resultará de um juízo interpretativo, casos em que a interpretação extensiva será admitida e poderá permitir trazer para o âmbito aplicativo da norma hipóteses cuja sujeição seria menos evidente.

revelará desrazoável assumir ter sido também intenção do legislador abranger na proibição outras formas de preenchimento de lacunas, como será o caso da criação de uma norma *ad-hoc* ao abrigo do "espírito do sistema". O facto de tal abordagem, à luz das disposições civilísticas que a disciplinam, assumir caráter subsidiário em relação à integração analógica e a circunstância de comportar uma maior margem de conformação ao aplicador aquando do preenchimento de lacunas, são argumentos que legitimam o entendimento segundo o qual se o recurso à norma disciplinadora do caso análogo se encontra afastado, por maioria de razão, será também de excluir a possibilidade de criação de norma *ad-hoc*. Sendo assim, a possibilidade de preenchimento de lacunas no âmbito de matérias fiscais integradas na reserva competencial do órgão legiferante primário encontrar-se-á afastada. Isto não significa, porém, a sua exclusão quando a omissão normativa se observe fora dos núcleos materiais fiscais assinalados – portanto, em matérias não reservadas, como será, por exemplo, das matérias não essenciais atinentes à liquidação e cobrança.

Importa ter presente que o sistema fiscal será um segmento normativo caraterizado por uma lógica eminentemente restritiva, uma vez que a sua finalidade principal corresponde à obtenção de receitas com vista à satisfação de necessidades financeiras públicas e a concretização de tal propósito é buscada através da adstrição dos contribuintes a realizar uma prestação patrimonial, a qual, naturalmente, produz uma ablação na esfera jurídica daqueles. Por esse motivo, a produção normativa em matéria fiscal resulta subordinada – no que aos elementos essenciais dos impostos respeita – a especificas exigências que tendem a ser sintetizadas no designado "princípio da legalidade fiscal". Este desdobra-se essencialmente em duas dimensões: reserva de lei, a qual determina que a disciplina dos elementos essenciais dos impostos deverá ser acometida ao órgão legiferante primário e ser desenvolvida por via legal (isto é, através de lei em sentido estrito ou através de decreto-lei autorizado precedido da correspondente autorização legislativa[1168]); e tipicidade fechada e suficiente – fechada, só aqueles factos e mais nenhum, e o tipo deve ser suficiente para fundamentar a tributação – a qual prescreve que tal disciplina será produzida de modo tão denso e completo quanto possível, reduzindo assim as margens de conformação concedidas ao aplicador normativo. Estas exigências de base constitucional, para além de revelarem uma manifesta preocupação com a legitimação democrática do suporte normativo das figuras impositivas, são fortemente enformadas por uma preocupação de segurança jurídica, considerando a circunstância de se tratar de um segmento normativo caraterizado pela natureza eminentemente restritiva das soluções que incorpora. Na verdade, o preenchimento das omissões regulatórias poderá, em certa medida, ser assumido como uma "fonte autónoma de

[1168] Cfr. n.º 2 do artigo 103.º e al. i) do n.º 1 do artigo 165.º da Constituição.

produção normativa de caráter inovatório", pelo que a sua admissão acabaria por colocar em crise o regime de reserva de lei, visto que o aplicador normativo acabaria por se arrogar numa função (de criação normativa) que não é sua[1169]. Não caberá ao aplicador normativo ocupar o lugar do legislador democraticamente legitimado[1170].

Por sua vez, as exigências de segurança jurídica revelam-se particularmente rigorosas neste contexto, servindo a interdição de integração normativa o propósito de assegurar que os contribuintes não sejam confrontados com soluções impositivas que, apesar de não encontrarem respaldo nas normas do sistema, nele acabariam por ser incluídas por ação do próprio aplicador normativo[1171]. Repare-se que são, precisamente, razões contendentes com a necessidade de acautelar as exigências de segurança jurídica que subjazem ao princípio da tipicidade legal em matéria fiscal. Esta técnica normativa traduz a utilização de normas de caráter excludente, aspeto que acaba por limitar a sua extensão aos casos similares não previstos[1172]. Solução diversa tenderá, no entanto, a ser reclamada pela ideia de justiça fiscal presente no princípio da igualdade, uma vez que o suprimento das incompletudes legiferantes favorecerá o cumprimento da exigência de distribuição dos encargos fiscais pelos contribuintes segundo a respetiva capacidade contributiva. A integração normativa seria – em abstrato – suscetível de contribuir para o preenchimento dos vazios regulatórios identificados, evitando que certos contribuintes se consigam subtrair com êxito ao dever de contribuir para a satisfação das necessidades financeiras públicas. Com efeito, existe neste ponto uma manifesta tensão entre os princípios da igualdade tributária e da segurança jurídica, uma vez que o primeiro reclamaria a integração das normas fiscais, enquanto o segundo recomenda alguma cautela no recurso a tal expediente. Inexistindo uma disposição constitucional que o imponha, a opção (legal) pela admissão ou interdição da analogia resulta, fundamentalmente, de um juízo de ponderação entre as dimensões

[1169] Cfr. MASTROIACOVO, Valeria, *Dalla norma generale e astratta all'applicazione concreta, cit.*, 355.

[1170] Cfr. TIPKE, Klaus, LANG, Joachim, Direito Tributário..., cit., 311-312.

[1171] Apesar do que se assinala, os substratos enunciados não poderão ser tomados como obstáculos absolutos à integração normativa, podendo até (em certa medida) ser convocados com o propósito de a justificar, uma vez que o preenchimento das lacunas normativas poderá ser assumido como uma forma de garantir maior certeza jurídica através do preenchimento dos vazios regulatórios do sistema, ao mesmo tempo que permite estender a vontade democrática quando seja expressada em termos deficitários ou imprecisos. Cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 387-389; TIPKE, Klaus, LANG, Joachim, Direito Tributário..., cit., 313.

[1172] A propósito, cfr. MASTROIACOVO, Valeria, *Dalla norma generale e astratta all'applicazione concreta*, *in* Diritto Tributario (a cura di Augusto Fantozzi, IV Edizione, Utet Giuridica, Milano, 2012, 356. Com pertinência, a respeito da relação entre a proibição de integração normativa e o princípio da tipicidade, cfr. Acórdão do STA de 23.11.2011, proferido no âmbito do Processo n.º 0592/11; e Acórdãos do TCAN de 11.02.2016, proferido no âmbito do Processo 00996/13.3BEPRT, e de 07.07.2016, proferido no âmbito do Processo 00048/13.5BEPRT.

axiológico-jurídicas protegidas pelos princípios da igualdade e da segurança jurídica, no contexto do qual se conclui dever prevalecer a segunda[1173].

A proibição (legal) da integração analógica serve o propósito de assegurar a completude do sistema fiscal através de uma ideia à qual tivemos já oportunidade de aludir, que passa pela existência de uma norma geral excludente, através da qual se afasta a regulação de tudo o que não encontre previsão expressa nas normas fiscais, submetendo esses domínios a uma disciplina jurídica antitética[1174]. Tomando por exemplo as normas disciplinadoras de matéria de incidência ou de benefícios fiscais, ainda que segundo um abstrato raciocínio de base analógica se revele possível concluir que certos núcleos materiais não abrangidos por elas poderiam (ou deveriam) ser reconduzidos aos seus âmbitos aplicativos, impõe-se que o aplicador normativo assuma a existência de uma opção legislativa deliberada de sinal contrário. Em termos simples, neste tipo de matérias, considera o legislador fiscal que as incompletudes normativas apenas poderão ser preenchidas por si mesmo. Esta acaba por ser uma forma expedita de "fechar" o sistema fiscal em termos aplicativos e expurgá-lo de (potenciais) incompletudes normativas. Em tais situações, não se poderá falar em verdadeiras lacunas em sentido técnico-jurídico – o que não prejudicará, em todo o caso, a sua qualificação das mesmas como "lacunas ideológicas" (ou em sentido impróprio), as quais cumpre corrigir por via legislativa, mas não no contexto aplicativo, por via da respetiva integração[1175]. De todo o modo, fora dos domínios reservados à intervenção da Assembleia da República – por exemplo, a disciplina de aspetos adjetivos não atinentes com matérias essenciais – será possível falar de lacunas jurídicas em sentido próprio, cujo suprimento poderá ocorrer através das diferentes técnicas de integração normativa.

[1173] Não será de excluir que, no contexto de um diferente sopesamento dos bens e valores jurídico-constitucionais em presença – e desde que resultem devidamente salvaguardas as exigências de segurança jurídica –, a citada opção legal possa ser revista ou modificada, passando a admitindo-se a integração de lacunas nas matérias sujeitas à reserva de lei. Como nota SÉRGIO VASQUES, o segmento normativo fiscal presta-se com facilidade à analogia, considerando que a sua essência corresponderá à regulação da distribuição equitativa dos encargos públicos entre os contribuintes, o que no caso dos impostos significará o cumprimento do princípio da igualdade (tratar de forma igual o que é igual) partindo do critério da capacidade contributiva. Isto pressupõe que o sistema fiscal seja desenvolvimento de modo consequente por parte do legislador e significa que quando o legislador se desvie da citada exigência de igualdade, deixando de tratar de forma igual os casos que mereçam igual tratamento, o raciocínio analógico revelar-se-ia (abstratamente) apto a assegurar o preenchimento da lacuna. Sustenta por isso o autor que o problema do recurso à analogia não reside propriamente no método, mas em dimensões de ordem constitucional. Cfr. VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, cit., 369.

[1174] Cfr. TESAURO, Francesco, *Istituzioni di Diritto Tributario,* cit., 60-61.

[1175] O mesmo sucede no contexto das normas de caráter sancionatório penal, considerando vigorarem também naquele domínio as exigências de reserva de lei e tipicidade legal (cfr. n.º 1 do artigo 29.º e al. c) do n.º 1 do artigo 165.º da Constituição), em atenção à natureza especialmente restritiva de tais normas e às fortes exigências de segurança jurídica que naquele domínio se fazem sentir. Estabelecendo este paralelismo entre as normas fiscais e as normas penais, no que respeita à proibição de integração normativa, cfr. TESAURO, Francesco, *Istituzioni di Diritto Tributario*, cit. 61; MASTROIACOVO, Valeria, *Dalla norma generale e astratta all'applicazione concreta, cit.*, 357.

Apesar do que antecede, esta ideia de proibição da integração normativa em matéria de reserva competencial do órgão legiferante primário que temos vindo a assinalar, acaba por, de certo modo, ser contrariada pelo complexo de poderes funcionais reconhecidos à administração fiscal no contexto da aplicação da designada "cláusula geral antiabuso"[1176], com o propósito de contrariar o aproveitamento de imperfeições e incompletudes do sistema fiscal de modo contrário ao princípio da igualdade. Considerando a ontológica incompletude do sistema fiscal e o propósito de assegurar uma resposta ao fenómeno da evasão fiscal, o legislador fiscal é colocado perante uma permanente necessidade de intervenção sobre o tecido normativo fiscal, a fim de o completar, através de disposições normativas específicas que trazem para o âmbito da imposição fiscal hipóteses que não previstas na configuração inicial das normas de incidência, como condição para o cumprimento do imperativo constitucional de assegurar uma disciplina homogénea aos casos que se revelem semelhantes. No entanto, em alternativa a esta abordagem, e como forma de assegurar uma resposta mais flexível ao problema enunciado (o da evasão fiscal), o legislador acabou por consagrar – no artigo 38.º da LGT – a citada "cláusula geral antiabuso", colocando à disposição da administração fiscal um instrumento que lhe permite, através de um conjunto de raciocínios de base, até certo ponto, de base analógica, desconsiderar os efeitos fiscais associados a certos atos e negócios jurídicos, quando assentem num intuito exclusivo ou principal de obtenção de vantagens fiscais. Este mecanismo jurídico, cuja construção assenta essencialmente numa visão global do sistema e na necessidade de assegurar um superior cumprimento do princípio da igualdade fiscal, procura combater as insuficiências do tecido normativo fiscal mediante a desconsideração dos efeitos fiscais que, à partida, se associariam a certos atos ou negócios jurídicos, em casos em que os mesmos acabariam por traduzir injustos desvios ao objetivo de assegurar a distribuição dos encargos fiscais pelos contribuintes em função das respetivas capacidades contributivas. Importa reiterar que o exercício que a administração é chamada a promover – através do desenvolvimento do procedimento previsto para o efeito[1177] –, assenta fortemente em raciocínios de base analógica, pressupondo frequentemente a identificação de traços comuns entre as hipóteses factuais às quais certa norma jurídica se reporta e outras que não se encontram incluídas no seu âmbito, sendo com base num juízo de semelhança em relação à respetiva materialidade que se acaba por concluir que umas e outras devem resultar sujeitas ao mesmo tratamento jurídico-fiscal. A este respeito, assinala-se uma certa "desarmonia" entre a genérica proibição de integração analógica – no que respeita aos núcleos materiais reservados – e a

[1176] Muitos autores a ela se referem, por todos, cfr. COURINHA, Gustavo Lopes, A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário, Almedina, Coimbra, 2004.

[1177] Cfr. artigo 63.º do CPPT.

sua implícita admissão no contexto da aplicação do aludido regime de combate à evasão fiscal, a qual resulta funcionalizada ao propósito de superar as carências derivadas da técnica legislativa[1178].

(ii) Lacunas em sentido impróprio

O conceito de lacuna pode, todavia, ser assumido em sentido impróprio, por referência à inexistência de normação que seria exigida por comparação a um sistema ideal, alternativo e hipotético. Este não será, em todo o caso, um exercício que nos exija o distanciamento em relação ao sistema de Direito positivo. Trata-se, tão-somente, de considerar aquilo que o sistema fiscal poderia ser, caso os arranjos normativos e soluções jurídicas concretamente desenvolvidas fossem outros, estes capazes de assegurar um superior cumprimento dos seus princípios e finalidades enformadoras.

Como dissemos, o sistema fiscal enfrenta diversos constrangimentos na sua configuração, fruto de condicionantes jurídicas e extrajurídicas variadas com as quais o normador fiscal é confrontado aquando do desenvolvimento da sua atividade. Assumindo aquilo que o sistema fiscal efetivamente é, será possível idealizar aquilo que poderia ser, através da sua projeção num cenário em que tais condicionantes ou constrangimentos fossem removidas ou superados. Repare-se que, num dado momento, face aos obstáculos extrajurídicos presentes, poderá o sistema ser configurado de um modo (tão completo quanto possível), verificando-se num momento posterior que, em virtude da modificação das referidas contingências, possa o mesmo ir mais longe na sua disciplina, acautelando dimensões e carências regulatórias que até então inexistiam ou não seria possível suprir.

Ainda que na perspetiva da aplicação normativa o sistema fiscal possa considerar-se completo – ou, pelo menos, tendencialmente completo –, no pressuposto de que seja capaz de assegurar uma resposta a qualquer questão que no seu âmbito se coloque, a resposta poderá não se manter quando o problema for deslocado para uma prisma de análise diferenciado, tomando-se em consideração o incumprimento de certas exigências regulatórias que o sistema se coloca a si mesmo. Basta pensar que, como referimos, o sistema poderá ser fechado (e assegurar a sua completude) em termos aplicativos, pelo simples facto de se recorrer a uma técnica legislativa tipificante, ao mesmo tempo que se estabelece uma proibição de integração das lacunas normativas, sujeitando assim as situações não reguladas a uma disciplina jurídica antitética em relação àquelas que se encontram abrangidas pelas normas do sistema – como sucede relativamente às matérias fiscais integradas na reserva competencial da Assembleia da República. Isto não impedirá, porém, esse sistema seja assumido como incompleto na perspetiva da criação normativa, quando se considere que o tecido normativo-

[1178] Cfr. MASTROIACOVO, Valeria, *Dalla norma generale e astratta all'applicazione concreta, cit.*, 357; VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, cit., 370

fiscal, tal como se encontra desenvolvido, não assegura o integral cumprimento das diferentes imposições normadoras que sobre si impendem. *Estas são imposições – para o que aqui nos interessa – produzidas pelo próprio sistema em relação a si mesmo, não cabendo aqui sujeitá-lo a qualquer juízo de censura, tomando por referência parâmetros de ordem extrajurídica.*

A identificação de prescrições normativas colocadas numa posição hierarquicamente supraordenada que – de um modo mais ou menos imediato – exijam a criação de normas de valor hierarquicamente inferior que assegurem a disciplina de determinados núcleos materiais, e a constatação da inexistência destas, permitirá falar de um défice de concretização normativa. Sem prejuízo de retomarmos esta questão em momento posterior da presente investigação, importa reter aqui que, tomando em consideração a existência de diversos núcleos de produção normativa e a ordenação hierárquica das respetivas normas, as imposições regulatórias poderão assumir origem diversa e ter por destinatários entes normadores distintos. Reportando-nos apenas às incompletudes observadas na relação entre normas com origem em núcleos de produção interna – colocando de lado, portanto, assuntos como a crónica intempestividade da transposição de diretivas europeias –, a problemática assinalada poderá ser observada tanto ao nível da ausência de legislação que dê resposta às exigências regulatórias decorrentes do texto constitucional ou de leis de valor reforçado, como da falta de desenvolvimento de normação de caráter regulamentar quando tal seja exigido por disposições de natureza legal. Trata-se, aqui, portanto, de assinalar a existência de uma dimensão positiva da parametrização normativa decorrente da organização vertical do sistema fiscal, assumida como uma vinculação do normador a atuar (e, portanto, não meramente negativa, no sentido da definição dos limites da sua atuação), sendo que esta vinculação poderá assumir uma intensidade diversificada, em função do recorte normativo que a estabeleça, mormente o facto de se traduzir num comando expresso e direto fixado por uma regra ou de um mandato de otimização contido num princípio jurídico.

Reportamo-nos aqui, por exemplo, a situações em que o normador constitucional prevê de modo expresso o desenvolvimento de certo núcleo de matérias por via legislativa, sem que tal comando seja efetivamente cumprido[1179]; a casos em que o legislador fiscal, no contexto da disciplina de certa matéria, prevê que determinado aspeto ou conjuntos de aspetos serão disciplinados por diploma próprio, sem que posteriormente retome a regulação destes[1180]; ou a hipóteses em que o legislador fiscal remete a regulação de determinadas matérias para diploma de natureza regulamentar, sem que

[1179] Será, por exemplo, o caso da tributação dos bens de luxo, considerando o disposto no n.º 4 do artigo 104.º da Constituição.

[1180] Pense-se, por exemplo, no que resulta do disposto no artigo 63.º da Lei de bases gerais da política pública de solos de ordenamento do território e de urbanismo (Lei n.º 31/2014, de 30 de maio), a propósito da tributação do património.

tal disciplina seja retomada, permanecendo, por isso, vaga[1181]. Para além destas situações, nas quais a incompletude regulatória se revela patente, outras existem em que a omissão normativa não será tão evidente. Trata-se aqui da consideração de matérias que, embora não sejam incluídas no âmbito aplicativo de certos regimes fiscais, apresentam traços comuns com as realidades que a eles se encontram sujeitas, tornando-se legitimo concluir que, ao abrigo das exigências decorrentes do princípio da igualdade, não deveriam as mesmas resultar subtraídas de tal disciplina jurídica. Enquadram-se nesta problemática as plúrimas situações que, constituindo (potenciais) manifestações de capacidade contributiva, porquanto incorporam materialmente uma expressão de capacidade económica, acabam por ser desconsideradas para o efeito da constituição de obrigações fiscais, pelo menos, nos casos em que inexistam motivos ponderosos para que tal suceda. Em tais situações, o suprimento da incompletude do sistema será reclamado pelo princípio da igualdade fiscal, o qual exigirá que os sujeitos aos quais tais manifestações de capacidade sejam imputáveis sejam chamados a contribuir para o suprimento das necessidades financeiras públicas. Não se exclui, por isso, a possibilidade de uma lacuna axiológica poder, no limite, estar na génese de um problema de contradição normativa, observada por referência ao princípio da igualdade fiscal, a partir do tratamento fiscal injustificadamente diferenciado que resulte conferido a certas situações semelhantes ou do tratamento indiferenciado concedido a situações dissemelhantes, pelo facto de uns serem submetidos a uma regulação jurídico-fiscal e outros não. Se, por um lado, é verdade que – pelo menos nas matérias fiscais essenciais – poderá encontrar-se vedada ao aplicador normativo a possibilidade de proceder ao preenchimento (pela via da integração jurídica) dos vazios normativos identificados; por outro, poderá ser de admitir, em certos casos, que aquele afaste as regulações previstas para os casos semelhantes aos não regulados, quando a diferenciação de tratamento jurídico-fiscal observada em relação a uns e a outros se incompatibilize com as exigências decorrentes do princípio da igualdade. Idêntico problema se poderá colocar quando as circunstâncias normativas descritas possam, de algum modo, atingir de modo intolerável as exigências constitucionais de segurança jurídica e proteção da confiança. Significa isto, por outras palavras, que as omissões regulatórias podem, em certas condições, estar na génese de contradições normativas.

Fazer face a este tipo de incompletudes não será, em todo o caso, uma tarefa que – pelo menos, em primeira linha – possa imputar-se ao aplicador normativo, cabendo, na verdade, ao

[1181] Seria, por exemplo, o – hipotético – caso da não aprovação das portarias que definem lista dos países, territórios ou regiões com regime claramente mais favorável (n.° 1 do artigo 63.°-D da LGT); a tabela com a classificação das atividades exercidas pelos sujeitos passivos do IRS (artigo 151.° do CIRS); ou dos valores das taxas unitárias do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos aplicável às gasolinas, aos gasóleos, aos petróleos, aos fuelóleos e à eletricidade (artigo 90.° do CIEC).

normador fiscal promover o seu suprimento[1182]. Como se referiu, não caberá ao aplicador normativo ocupar o lugar do legislador democraticamente legitimado. A este será exigido que mantenha uma atenção permanente à evolução das necessidades regulatórias que se fazem sentir e que desenvolva as iniciativas necessárias no sentido de lhes dar resposta, procurando alcançar níveis superiores de completude do sistema, para que as suas principiologia e teleologia sejam realizadas na maior medida possível. Cabe-lhe desenvolver um contínuo processo de aperfeiçoamento jurídico, completando os vazios regulatórios e tornando o tecido normativo fiscal progressivamente mais coerente e consequente, de modo a assegurar que a principiologia enformadora e a teleologia do sistema fiscal são garantidas a um nível cada vez mais elevado, para que o sistema fiscal se aproxime do seu (porventura inatingível) ideal de perfeição.

[1182] Considerando a vigência dos princípios da reserva legal e da tipicidade legal no que respeita à disciplina dos elementos essenciais dos impostos, caberá essencialmente ao legislador fiscal a tarefa de completar o sistema fiscal, promovendo a sua aproximação a um ideal de integralidade. Em todo o caso, fora dos domínios reservados ao diploma legal, o suprimento das incompletudes do sistema constituirá uma tarefa a desenvolver por via regulamentar, quando se trate de matérias em relação às quais tal seja concretamente possível.

CAPÍTULO II – (A IDEIA DE) SISTEMA FISCAL E O IMPACTO DAS NORMAS DE DIREITO INTERNACIONAL PÚBLICO E DIREITO DA UNIÃO EUROPEIA

SUBCAPÍTULO I – (A IDEIA DE) SISTEMA FISCAL E O IMPACTO DAS NORMAS DE DIREITO DA INTERNACIONAL PÚBLICO

1. Esteios expositivos de uma narrativa jurídico-internacionalistíca sustentável: A dupla proeminência (positiva e negativa) da ideia de sistema e os diferentes graus de intencionalidade normativo-fiscal

Aquando da análise da exigência de unidade do sistema jurídico enquanto categoria cognoscível, tivemos oportunidade de verificar que os sistemas jurídicos de base estadual não são exclusivamente integrados por normas jurídicas produzidas no seu interior, agregando também com normas produzidas para lá dos seus limites – portanto, no contexto de outros sistemas –, as quais, mediante o cumprimento de certas condições, nele serão consideradas aplicáveis. Nessa altura vimos estar em causa normas jurídicas provenientes de outros sistemas jurídicos e que permeiam os sistemas jurídicos dos Estados, ou seja, trata-se de normas que apesar de não serem internas quanto à respetiva origem, quanto à sua observância prática e aplicação, são incorporadas pelos sistemas jurídicos nacionais. E se tal é válido para o sistema jurídico em geral, sê-lo-á certamente para o sistema fiscal em específico, que se configura indubitavelmente como um segmento normativo que faz parte daquele.

Partindo deste enquadramento, chega o momento de dirigirmos a nossa consideração a um conjunto de normas cuja formação ocorre no exterior do sistema jurídico-normativo português: aquele que é composto por normas de Direito internacional público[1183]. Nesse sentido, procuraremos identificar, quer, numa dimensão positiva, o tipo de contributos (inputs) que por este são providos, quer, numa dimensão negativa, as imposições ou limitações que são levantadas à configuração do sistema interno, procurando demonstrar, num caso e no outro, a eventual influência ou preponderância dos respetivos dados normativos.

A ideia de sistema será, aqui, abordada em duas perspetivas diferentes, as quais, à sua maneira, poderão importar contributos importantes para a análise que se pretende desenvolver:

[1183] Ao longo da presente investigação, referimo-nos a tais normas com a terminologia ora utilizada, ou, simplesmente, como "normas de Direito internacional" ou "normas internacionais", associando-lhes, em todo o caso, o mesmo sentido.

(i) Numa primeira dimensão, a ideia de sistema fiscal surge como um instrumento de integração das normas nacionais e internacionais, um espaço jurídico que as agrega num corpo único e coerente.

(ii) Numa segunda dimensão, a ideia de sistema fiscal será convocada como um instrumento de contenção dos impulsos normativos internacionalistas, atendendo ao modo como o sistema fiscal nacional resguarda – ou, pelo menos, procura resguardar – a sua coerência interna num contexto de convivência com normas que têm origem em núcleos de produção normativa forâneos.

Neste sentido, o Ponto 2 será dedicado à análise da primeira dimensão assinalada e o Ponto 3 à segunda.

Antes, porém, de nos dedicarmos a estas questões, trataremos – ainda que de modo breve – de fornecer um enquadramento: (i) do contexto normativo em que se movem as normas de Direito internacional público e do modo como as mesmas se articulam com as normas internas; (ii) da aproximação à questão fiscal desenvolvida a partir dos dados normativos internacionais e da tipologia de normas de Direito internacional público que se debruçam sobre matéria fiscal. Apenas após tal enquadramento é que estaremos em condições de compreender o impacto do impulso internacionalista sobre o sistema fiscal. A este propósito, adianta-se que a ideia de *intencionalidade normativa-fiscal* revelar-se-á crucial, na medida em que permitirá selecionar dentro do universo de normas de Direito internacional – uma vez que este se encontre determinado –, aquelas que mantêm uma vocação aplicativa (específica ou genérica) em matéria de impostos, e que, por isso, serão suscetíveis de influir na configuração do sistema fiscal.

1.1. As normas de Direito internacional público e a sua articulação com o sistema jurídico-normativo estadual

Diferentemente do que sucede com outros sistemas normativos[1184], a comunidade internacional é desprovida de um normador soberano, centralizado, inexistindo uma vontade jurídica personificada que se imponha em termos supraordenados, o que determina que o Direito internacional, de certo modo, se caraterize pela respetiva natureza "pluricéfala". Será, por isso, composto, quer por normas de formação espontânea que têm origem na consciência jurídica geral (normas de Direito internacional

[1184] Por questões de simplicidade expositiva, referimo-nos ao conjunto de normas de Direito internacional público como um "sistema", ainda que se reconheça as dificuldades que se associam à verificação em relação a ele das propriedades sistémicas das quais tal qualificação depende.

geral), quer por normas pactuadas que têm origem no acordo de vontades dos sujeitos de Direito internacional (normas de Direito internacional particular)[1185].

A partir do momento em que se assume a convivência entre normas de Direito interno e de Direito internacional, torna-se necessário esclarecer o modo como as mesmas se articulam reciprocamente, o que pressupõe que sejam adequadamente respondidas duas questões essenciais: (i) a de saber como é que as normas de Direito internacional ingressam no sistema nacional; e (ii) a de conhecer a respetiva força jurídica, em termos de averiguar, em termos de posicionamento normativo, qual poderá ser a sua posição face às normas nacionais. Neste ponto, partindo do pressuposto da autonomia do sistema jurídico-normativo estadual, consideramos dever a resposta a tais questões ser procurada junto dos dados normativos concretos produzidos no âmbito do sistema jurídico-normativo interno, concretamente, na economia da presente dissertação, do sistema jurídico-normativo português. O modo como as normas de Direito internacional são recebidas – bem assim, o concreto posicionamento que lhes é internamente reconhecido – dependerá, assim, das concretas soluções normativas que no âmago deste último sejam adotadas. Relevará, neste contexto, o papel das normas constitucionais – enquanto normas sobre normas – às quais incumbirá a responsabilidade de determinar as condições de aplicabilidade das normas externas ao sistema estadual[1186]. Em especial, no que concerne ao sistema jurídico-normativo português, o artigo 8.º da Constituição servirá de "interface" entre o Direito interno e o Direito internacional.

Neste ponto, importará desdobrar a análise em três segmentos, uma vez que – como teremos oportunidade de perceber – serão distintas as respostas às questões colocadas no paragrafo anterior, conforme estejam em causa normas de (i) Direito internacional geral, (ii) Direito internacional particular e – ainda – (iii) instrumentos de "soft law" no quadro do Direito internacional.

[1185] Na tarefa de delimitação do quadro normativo internacional, tende a doutrina a socorrer-se do artigo 38.º do Estatuto do Tribunal Internacional de Justiça, o qual esclarece o conjunto de instrumentos colocados à disposição daquele Tribunal no exercício da respetiva atividade. Cfr. MACHADO, Jónatas E. M., Direito Internacional, 4.ª Edição, Coimbra Editora, 2013, 103, 133-136. Ainda que o artigo citado nos forneça importantes pistas ao nível da identificação do quadro normativo no qual se move o Direito internacional, importará esclarecer que: (i) não se trata de um elenco esgotante, existindo normas de Direito internacional que têm origem em núcleos de produção normativa que nele não se encontram previstas, como será o caso das normas jurídicas emanadas por organizações internacionais; e (ii) no mesmo é feita referência à jurisprudência e à doutrina, as quais – pese embora a respetiva preponderância na determinação da existência, do conteúdo e das normas de Direito internacional, mormente no que respeita à delimitação do conteúdo dos princípios gerais – não constituem, por si mesmas, núcleos de produção normativa.

[1186] Cfr. PAGÉS, Juan Luis Requejo, *Sistemas normativos, Constitución y Ordenamiento*, cit., 12. Parte-se, aqui, de um posicionamento dualista no que respeita ao relacionamento entre o sistema jurídico-normativo estadual e o sistema internacional. Não existirá, portanto, um único sistema (monismo), assente num primado do Direito interno (nacionalismo) ou num primado do Direito Internacional (internacionalismo), mas dois sistemas autónomos embora reciprocamente comunicantes. A respeito dos referidos posicionamentos, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 377-378; GOUVEIA, Jorge Bacelar, Manual de Direito Interanacional, cit., 318; ALMEIDA, Francisco Ferreira de, Direito Internacional Público, cit., 54 e seguintes; MACHADO, Jónatas E. M., Direito Internacional, cit., 145 e seguintes.

i) As normas de Direito internacional geral

O Direito internacional geral, enquanto Direito de aplicação a toda a comunidade internacional, é composto por normas de formação consuetudinária e por princípios gerais de Direito (reconhecidos pelas ditas "nações civilizadas" — conceito não jurídico e de difícil preenchimento, que consideramos comportar uma remissão para os sistemas jurídico-normativos que absorvem os valores da dignidade humana, Estado de Direito e Estado democrático[1187]), conforme esclarece o artigo 38.º do Estatuto do Tribunal de Internacional Justiça que os toma como normas que devem ser tidas em conta por aquele tribunal na resolução das controvérsias que lhe sejam apresentadas. O Direito internacional geral será, assim, integrado por um conjunto de dados normativos de natureza bastante heterogénea aplicáveis no âmbito das relações entre sujeitos de Direito internacional, como resultado de um processo de criação espontânea, emanando da consciência jurídica geral (e não de uma vontade positivada) e beneficiando de eficácia *erga omnes*, de onde decorre vincularem todo e qualquer membro da comunidade internacional[1188]. Traduzem, portanto, uma vinculação heterónoma, uma vez que são aplicáveis ainda que os Estados visados não prestem o seu consentimento – pelo menos expresso – sobre as mesmas[1189].

Os princípios gerais de Direito exprimem e densificam normativamente a ordem de valores extraível da consciência jurídica geral internacional, cabendo-lhes assegurar ou promover um substrato intransigível e um padrão mínimo — embora inafastável — de coerência axiológica e normativa no plano internacional. Desenvolvem, por isso, um papel muito relevante ao nível conformador (no momento da criação normativa), interpretativo (auxiliando a determinação do sentido e alcance das normas convencionais e consuetudinárias) e integrativo (fornecendo soluções capazes de dar resposta às incompletudes das normas convencionais ou consuetudinárias e evitando que os conflitos que concretamente se levantem não fiquem por decidir por falta de critério normativo)[1190].

[1187] Neste sentido, MACHADO, Jónatas E. M., Direito Internacional, cit., 130. Manifestando dúvidas quanto ao facto de os citados princípios constituírem um efetivo núcleo de produção normativa de Direito internacional, cfr. GOUVEIA, Jorge Bacelar, Manual de Direito Internacional, cit., 131 e seguintes.

[1188] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 381. A referida eficácia não será perdida mesmo nos casos em que tais normas venham a ser incorporadas (positivadas) em instrumentos de Direito internacional que, por natureza, sejam revestidos de eficácia "inter partes" (como convenções internacionais). Ainda que apenas os costumes internacionais e os mencionados princípios gerais integrem o Direito internacional geral – assumindo, por isso, um alcance geral –, tal não impedirá que, para deles, sejam identificáveis costumes particulares, de alcance regional, local ou até bilateral, os quais não podem ser incluídos, face ao seu alcance, no Direito internacional geral.

[1189] É certo que na formação dos costumes incidem atos dos Estados, decididos por estes, e que quando o ordenamento de um Estado reconhece um princípio geral de Direito manifesta o seu acordo quanto à respetiva vigência. No entanto, em tais situações, ao contrário do que sucede com as normas internacionais emergentes da celebração de convenções, a emergência da norma de Direito internacional não assenta num consentimento direto por parte dos Estados.

[1190] Cfr. MACHADO, Jónatas E. M., Direito Internacional, cit., 127-130.

Por sua vez, incluem-se também nas normas de Direito internacional geral aquelas que têm origem no costume internacional, sendo legitimadas tácita, consensual e historicamente pela memória e pelo uso[1191]. A sua formação assentará no cumprimento de um elemento fáctico (a verificação empírica de uma prática reiterada, dotada de razoável duração, consistência, repetição e generalidade) e de um elemento psicológico (a presença de uma convicção juridicamente relevante sobre a obrigatoriedade, permissividade ou proibição da conduta), os quais expressam a dimensão normativa que se associa ao costume internacional, sendo que, uma vez cumpridas tais condições, tais normas valem enquanto Direito internacional geral[1192]. Algumas destas normas fazem parte de um núcleo imperativo – comumente designado por *ius cogens* –, não podendo ser afastadas por vontade dos Estados, firmada em convenções internacionais[1193].

Como se verá, revela-se problemática a tarefa de localização de normas deste tipo que se debrucem (pelo menos imediatamente) sobre matéria fiscal.

Identificados, ainda que abstratamente, os substratos normativos reconduzíveis à categoria das "normas de Direito internacional geral"[1194], coloca-se a questão de saber como se relacionam as mesmas com as normas internas, isto é, aquelas que têm origem em núcleos de produção internos ao sistema jurídico-normativo português. Em relação a elas, a Constituição assumiu – no n.º 1 do artigo 8.º – uma posição de receção plena, ao prescrever que "as normas e os princípios de direito internacional geral ou comum fazem parte integrante do direito português". Sendo assim, tais normas entram em vigor no sistema interno assim que adquirem vigência no sistema internacional, operando uma receção automática e imediata, sem que para o efeito se exija qualquer tipo de ato interno (como

[1191] Ao contrário do Direito interno dos Estados, no qual o costume – enquanto núcleo de produção normativa – perdeu importância à medida que ganhou força a positivação normativa, no Direito internacional continua a ser-lhe reconhecido um papel preponderante, embora se vá registando uma tendência para a redução do seu fulgor à medida em que avançam as normas de origem convencional. Cfr. MACHADO, Jónatas E. M., Direito Internacional, cit., 110.

[1192] Cfr. MACHADO, Jónatas E. M., Direito Internacional, cit., 110-116, 118-119. Ainda que possam ser positivadas em instrumentos de Direito internacional particular (convenções internacionais), o que significa que conservam o seu âmbito de eficácia, sendo irrelevante o âmbito subjetivo de aplicação dos referidos instrumentos ou as reservas que lhes hajam sido apostas.

[1193] Cfr. MACHADO, Jónatas E. M., Direito Internacional, cit., 130. O artigo 53.º da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, de 23 de maio de 1969, prevê ser nulo todo o tratado internacional que, no momento da sua celebração, se encontre em oposição com uma norma imperativa de Direito internacional geral, assinalando que, para efeitos da convenção, por tal se deverá entender uma norma reconhecida e aceite pela Comunidade Internacional dos Estados no seu conjunto, como norma que não admite acordo em contrário e que apenas pode ser modificada por norma ulterior de Direito internacional geral que tenha a mesma natureza.

[1194] Não caberá, neste contexto, cuidar da sua concreta identificação e densificação, sem prejuízo de, durante a análise, convocarmos aqueles que se revelem pertinente a propósito da análise – de natureza fiscal – que aqui se desenvolve. Em todo o caso, e pese embora se trate de um agregado normativo de contornos imprecisos, tende considerar-se que, entre outros, podem ser reconduzidos à categoria de normas internacionais gerais: o princípio da igualdade jurídica dos Estados; o princípio do respeito pela integridade territorial dos Estados; o principio da não interferência nos assuntos internos dos Estados; o princípio "pacta sunt servanda"; o princípio da reciprocidade; o princípio da responsabilidade intergeracional dos Estados; o princípio da boa-fé no cumprimento dos compromissos internacionais; o princípio da proteção dos direitos humanos; e o princípio da proteção do meio ambiente.

a respetiva transposição, aprovação, ratificação, etc.)[1195]. No entanto, o simples facto de as referidas normas serem automaticamente recebidas no sistema interno não resolve, por si só, o problema de saber qual a posição relativa que assumem perante as normas internas. Embora inexistam dados normativos internos que – de forma expressa e perentória – resolvam tal problema, será de lhes reconhecer *valor constitucional*, atenta a dignidade material e as características de intransigibilidade, indisponibilidade e irrenunciabilidade acima referidas — normalmente não reconhecidas a normas de escalão, valor ou dignidade infraconstitucional—, e considerando até que muitas daquelas normas encontram previsão constitucional expressa e que tal posicionamento é expressamente reconhecido a muitos dos seus conteúdos materiais, como acontece em sede de Direitos fundamentais, nos termos do n.º 1 do artigo 16.º da CRP[1196]. Significa isto que tais normas: (a) se encontram supraordenadas em relação às normas internas de valor infraconstitucional, operando como parâmetro de validade das mesmas[1197]; (b) se encontram equiordenadas em relação às normas internas de valor constitucional, impondo-se, quando com elas entrem em contradição, um juízo de concordância prática, a fim identificar a solução que melhor salvaguarde os valores e bens jurídicos em presença[1198].

ii) As normas de Direito internacional particular

As normas de Direito internacional particular, por seu turno, têm origem – imediata ou mediatamente – na vontade pactuada dos Estados enquanto sujeitos dotados de soberania e integrados na comunidade internacional numa posição de paridade, podendo ser desdobradas em: normas constantes de convenções internacionais e normas emanadas por organizações internacionais.

As convenções internacionais são instrumentos normativos de natureza internacional que assentam *diretamente* na vontade soberana e equiordenada dos Estados que nelas participam. Podendo assumir formas e designações diversas, sem que tal determine uma diferenciação de regime, corporizam acordos – bilaterais ou multilaterais – subordinados ao Direito internacional pelos quais os Estados contratantes fixam padrões comportamentais que os vinculam reciprocamente, pelo que o respetivo âmbito de eficácia será subjetivamente limitado aos Estados que participam na sua formação

[1195] Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional e Teoria da Constituição, cit., 819-820; e MACHADO, Jónatas E. M., Direito Internacional, cit., 171.

[1196] Neste sentido, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 390; GOUVEIA, Jorge Bacelar, Manual de Direito Internacional, cit., 349-351; MIRANDA, Jorge, Direito internacional público..., cit., 190. A propósito da possibilidade de reconhecimento de valor supraconstitucional a certos conteúdos de Direito internacional (aqueles que constituam ius cogens), cfr. MACHADO, Jónatas E. M., Direito Internacional, cit., 179-181.

[1197] Cfr. GOUVEIA, Jorge Bacelar, Manual de Direito Internacional, cit., 360.

[1198] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 390.

– ou seja, produzem efeitos *inter partes*[1199]. Uma vez que os Estados que intervêm na celebração das convenções se encontram sujeitos às normas de Direito internacional geral, estas deverão prevalecer sobre aquelas, pelo menos nos casos em que assumam natureza imperativa (*ius cogens*). Embora as normas ínsitas a tais instrumentos pactuados assumam força normativa variada, serão as mesmas de qualificar como normas jurídicas quando – em virtude dos mecanismos de fiscalização e aplicação previstos – vinculem os Estados contratantes ao seu cumprimento ("hard law"); recusando-se tal qualificação – e valendo como simples obrigações políticas ou morais – quando lhes falte a referida vinculatividade ("soft law")[1200], seja pela voluntariedade na adesão, seja pela inexistência de sanção em caso de incumprimento[1201]. Apesar do que se refere, hoje em dia será possível identificar certos instrumentos que apesar de qualificáveis como "soft law", acabam por servir de base a injunções dirigidas aos Estados, em relação às quais estes não dispõem de efetivas possibilidades de se subtrair. Outros casos existirão, mas temos sobretudo em vista os programas de assistência económica e financeira, nos quais são inscritas condições (mormente, de ordem financeira, tanto ao nível do aumento da receita como da redução da despesa pública) dirigidas aos Estados para a concessão dos apoios pretendidos, cujo cumprimento é, aliás, objeto de continua monitorização (como sucedeu com o Programa de Assistência Económica e Financeira acordado no ano de 2011, entre Portugal, a UE e o FMI).

A estes instrumentos de "soft-law" e à respetiva influência relativamente ao sistema fiscal será efetuada uma menção apartada já de seguida.

Quanto às "verdadeiras" normas jurídicas, ainda que a sua eficácia interna resulte subordinada ao cumprimento de certas exigências – a respetiva ratificação ou aprovação e respetiva publicação no Jornal oficial (em termos internos) e a vinculação internacional do Estado Português em relação às mesmas (em termos externos) –, nos termos do n.º 2 do artigo 8.º da CRP, as normas que resultam das Convenções internacionais nas quais Portugal participe são automaticamente recebidas no sistema jurídico-normativo interno, vigorando, portanto, internamente como normas convencionais e não como normas internas. Uma vez que ingressem no sistema interno, deverá ser-lhes reconhecido um

[1199] Cfr. MACHADO, Jónatas E. M., Direito Internacional, cit., 105. O que se refere não prejudicará, porém, a possibilidade de serem encontradas normas de validade universal – portanto, de Direito internacional geral – plasmadas nos textos de alguns tratados internacionais, em virtude da respetiva codificação.

[1200] Cfr. MACHADO, Jónatas E. M., Direito Internacional, 4.ª Edição, Coimbra Editora, 2013, 106.

[1201] Um bom exemplo para as referidas normas de Direito internacional cuja adesão será voluntária poderá ser encontrado no corpo da Carta Europeia de Autonomia Local, cujo artigo 12.º permite aos Estados contratantes selecionar, dentro de um limite quantitativo mínimo, quais as normas às quais se pretende vincular. O mesmo se poderá dizer relativamente aos à normas das convenções que preveem modelos de convenção a ser adotados pelos Estados quando negociem entre si a celebração, uma vez que se admite aos Estados que se afastem dos referidos modelos, em maior ou menor medida.

posicionamento supralegal[1202]. Por um lado, o caráter infraconstitucional constitui pressuposto do controlo de constitucionalidade a que se encontram sujeitas[1203]. Por outro lado, a sua supraordenação face às normas legais será exigida para que resistam às investidas derrogatórias que lhes sejam dirigidas pelas normas legais posteriores[1204]. Assim, tais normas, pese embora ingressem no sistema interno numa posição de subordinação à Constituição, beneficiarão de capacidade derrogatória relativamente a normas legais anteriores e de resistência derrogatória relativamente a normas legais posteriores. A partir do que já supra se evidenciou, retira-se a asserção de que os eventuais conflitos normativos que se registem entre normas de Direito internacional convencional e normas internas não constituem um problema de validade, mas de aplicabilidade, pelo que a norma que deva ser preterida – face à respetiva posição relativa –, não será inválida mas, simplesmente, inaplicável. Particularmente em conexão com as questões atinentes ao sistema fiscal – haja em vista que se trata do objeto da presente dissertação –, será relevante salientar a existência de um conjunto de convenções internacionais que se debruçam sobre matérias como a eliminação ou atenuação da dupla tributação, o combate à evasão e fraude fiscais e a cooperação administrativa entre administrações fiscais, as quais, vigorando nas relações entre Portugal e os demais Estados contratantes, determinarão a desaplicação das normas legais nacionais que se incompatibilizem com as soluções ínsitas em tais convenções, o que, em todo o caso, não prejudica a aplicação das referidas normas nacionais nas relações mantidas com outros Estados.

Ao contrário do que sucede com as normas constantes de convenções internacionais, as quais constituem uma manifestação direta e imediata da vontade pactuada dos Estados, as normas emanadas pelas organizações internacionais constituem uma *manifestação mediata* daquela vontade. Trata-se de soluções normativas adotadas pelas organizações internacionais no exercício de competências que lhes sejam reconhecidas nos respetivos tratados institutivos e no cumprimento das condições materiais, orgânicas, procedimentais e formais que para o efeito lhe são impostas. Têm,

---

[1202] Cfr. GOUVEIA, Jorge Bacelar, Manual de Direito Internacional, cit., 356; ALMEIDA, Ferreira de, Direito internacional público, cit., 197 e seguintes.

[1203] Nos termos do n.º 1 do artigo 278.º da CRP e al. i) do n.º 1 do artigo 70.º da LTC. Neste sentido, Cfr. ALMEIDA, Ferreira de, Direito internacional público..., cit., 82; MIRANDA, Jorge, Direito internacional público..., cit., 190.

[1204] Cfr. Acórdão do TC n.º 123/85, disponível em www.tribunalconstitucional.pt. A primazia das normas internacionais convencionais sobre as normas legais, para além de ser implicitamente assumida no n.º 2 do artigo 8.º da CRP, constitui uma exigência decorrente do princípio "pacta sunt servanda", ao qual se reconhece a natureza de norma geral de Direito internacional, e que por isso vigora automaticamente no sistema jurídico português, por força da cláusula geral de receção plena constante do n.º 1 do artigo 8.º da CRP. Tal princípio mereceu consagração expressa nos artigos 26.º e 27.º da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados, os quais determinam que "todo o tratado em vigor vincula as Partes e deve ser por elas cumprido de boa fé" e que "nenhuma parte contratante pode invocar as disposições do seu direito interno para justificar o incumprimento de um tratado". Também neste sentido, cfr. PEREIRA, Gonçalves, QUADROS, Fausto de, Manual..., cit., 123; ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 390; XAVIER, Alberto, Direito Tributário Internacional, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2016, 119-120.

portanto, por subjacente uma prévia transferência do exercício de poderes soberanos para tais organizações internacionais, pelo que tais normas não deixam de constituir uma manifestação, ainda que mediata, da vontade soberana dos Estados que participam na constituição de tais organizações, ou que às mesmas aderem. Poderão, à partida, ser reconduzidas a tal categoria as normas (jurídicas) que provenham de organizações como a ONU, a OMC, a OCDE, a OMT ou a OMS, FMI ou o BMundial. Quanto às normas emanadas pela UE no exercício das respetivas faculdades normadoras, serão objeto de análise autonomizada adiante.

No que respeita à articulação das normas internas com as normas emanadas pelos órgãos competentes das organizações internacionais de que Portugal faz parte, a Constituição determina – no n.º 3 do artigo 8.º – que as mesmas "vigoram diretamente na ordem interna, desde que tal se encontre estabelecido os respetivos tratados constitutivos". Significa isto que, pese embora a sua aplicabilidade no sistema interno se produza de modo automático, sem mediação de atos normativos internos, encontra-se, ainda assim, condicionada por duas exigências: (i) que as normas em questão provenham dos órgãos competentes dessas organizações, competências essas que, em última análise, constituem transferência do exercício de poderes de soberania estadual; e (ii) que a aplicabilidade direta das referidas normas se encontre prevista nos respetivos tratados constitutivos[1205]. Considerando a sistemática do artigo 8.º da CRP, e a lógica e coerência do sistema, uma vez que ingressem no sistema interno, tais normas não poderão assumir um posicionamento superior ao que é reconhecido às normas de Direito convencional, pelo que sempre lhes será atribuída uma posição infraordenada em relação à Constituição[1206], devendo, no entanto, ser-lhes reconhecido um posicionamento supralegal, para que beneficiem de resistência derrogatória face às investidas de normas internas de valor legal[1207].

Se, em abstrato, tais normas podem existir, facto será que, não se identifica a concreta atribuição de tais poderes, pelo menos em matéria fiscal, salvo no caso da UE, hipótese que, no entanto, encontra previsão autónoma no n.º 4 do artigo 7.º da Constituição, sendo objeto de análise autónoma no Capítulo II desta Parte. O que se refere não deverá, em todo o caso, ser interpretado como uma desvalorização do papel das organizações internacionais na enformação do quadro normativo que dá corpo ao Direito Internacional. A atuação destas tem-se revelado absolutamente determinante neste contexto, uma vez que os instrumentos através dos quais as mesmas atuam, pese embora não mereçam a qualificação de normas jurídicas face à circunstância de não se revelarem

[1205] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 386-387; ALMEIDA, Ferreira de, Direito internacional público..., cit., 185; MIRANDA, Jorge, Direito internacional público..., cit., 183.

[1206] Cfr. MIRANDA, Jorge, Direito internacional público..., cit., 191.

[1207] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, cit., 393.

aptas a vincular juridicamente os respetivos destinatários ao seu cumprimento, podem valer – e efetivamente valem – como importantes ferramentas persuasivas e interpretativas, como se analisará de seguida.

iii) A específica relevância dos instrumentos de (mera) "soft law" no quadro do Direito internacional

A análise do impacto do impulso normativo internacionalista não resultará completa se nela for desconsiderada a preponderância assumida por um conjunto de elementos constantes de instrumentos de natureza internacional, mas aos quais deverá recusar-se a qualificação como normas jurídicas, na medida em que resultam desprovidas de caráter vinculativo. Tais elementos são comumente qualificados como instrumentos de "soft law", emergindo de convenções internacionais ou resultando de uma vontade expressa por organizações internacionais – quando seja reconhecida tal faculdade nos respetivos tratados institutivos –, os quais, ainda que possam incorporar um suposto comando deôntico, não determinam, para os respetivos destinatários, uma adstrição jurídica vinculativa específica à respetiva observância, caraterizando-se, portanto, por uma falta de coercibilidade intrínseca. Falamos de instrumentos como resoluções, relatórios, códigos de conduta, livros brancos, diretrizes, memorandos e recomendações de organizações internacionais[1208] – em relação aos quais se registam dificuldades no que respeita à determinação da respetiva força normativa –, mas também de certas convenções internacionais (unilaterais ou bilaterais) quando a adesão aos seus normativos seja voluntária ou quando sejam desprovidas de mecanismos que assegurem a fiscalização e cumprimento coercivo das respetivas normas, assentando o incentivo ao seu cumprimento apenas nos eventuais danos que o respetivo incumprimento possa provocar à reputação dos Estados no plano político. De facto, mesmo nos casos em que tais instrumentos assumem a pretensão de instituir padrões comportamentais para os respetivos destinatários – assumindo, portanto, uma pretensa dimensão deôntica –, não se lhes reconhecerá a natureza de normas jurídicas, uma vez que resultam desprovidas de caráter vinculativo, o que significa que ao seu incumprimento não são associadas quaisquer consequências jurídicas[1209].

[1208] Nos referidos documentos, para além de dimensões expositivas, informativas e considerações de diversa ordem que os mesmos possam conter, será possível identificar recomendações acerca dos núcleos materiais sobre os quais versam. Será nessa (precisa) medida que configuram instrumentos de "soft law". Neste contexto, a propósito da natureza jurídica dos memorandos do FMI e concluindo tratar-se de instrumentos não vinculativos, cfr. COUTINHO, Francisco Pereira, A Natureza Jurídica dos Memorandos da "Troika", in Themis, Ano XIII, N.°s 24/25, 2013, 157-162.

[1209] Cfr. MACHADO, Jónatas E. M., Direito Internacional, cit., 139. Não fornecem, por isso, critérios decisórios a ser considerados por instâncias jurisdicionais ou arbitrais.

Estes instrumentos, embora não procurem conduzir à adoção de comportamentos por via da sua obrigatoriedade, mas através da criação de espaços para a livre adesão aos mesmos, produzem um impacto muito significativo no contexto do Direito internacional público, em duas dimensões: (i) constituem um preponderante impulso para a produção de normas jurídicas ("hard law") de Direito internacional particular ou de Direito interno, pois fornecem o substrato material para a sua concreta configuração; (ii) constituem um importante recurso hermenêutico, no que respeita à interpretação de normas jurídicas cuja emanação os tenha por referência, na medida em que acabam por servir de referencial na reconstrução da teleologia subjacente à sua aprovação.

1.2. A existência de um corpo de normas internacionais dotadas de distintos níveis de intencionalidade normativa fiscal

Uma vez esclarecido o complexo de normas que integram o Direito internacional e o modo como as mesmas ingressam e operam no sistema jurídico-normativo português, importará avançar com a análise do impacto das referidas normas sobre a configuração do sistema fiscal, aspeto que se encontrará diretamente dependente do facto de revelarem a pretensão de regular matéria de impostos.

Aquando do desenvolvimento da sua atividade, impõe-se ao legislador fiscal que tome em consideração normas internacionais que manifestam níveis de intencionalidade normativo-fiscal diferenciados. Por um lado, pode ser confrontado com a necessidade de observar disposições normativas que versam exclusiva e especificamente sobre matéria de impostos (*específica intencionalidade normativo-fiscal*), como será, nomeadamente, o caso daquelas que podem ser encontradas em convenções internacionais especialmente celebradas com o propósito de atenuar ou eliminar a dupla tributação internacional ou de assegurar a colaboração administrativa entre administrações fiscais. Por outro, não poderá desatender a normas internacionais que, pese embora não se debrucem de modo específico ou exclusivo sobre matéria de impostos, assumem um âmbito de aplicação objetivo ou material que admite a sua convocação em tal domínio (*genérica intencionalidade normativo-fiscal*), sendo, nomeadamente, este o caso das normas que respeitam à proteção dos direitos fundamentais em geral, à proteção do ambiente, ou à proteção da confiança no cumprimento das convenções internacionais, cujo perímetro objetivo de aplicação se revela capaz de abarcar um alargado conjunto de matérias, entre as quais se encontram as de natureza fiscal.

Considerando o desdobramento normativo exposto no Ponto precedente, em abstrato, as normas internacionais fiscais – portanto, dotadas de intencionalidade normativo-fiscal – tanto podem ser encontradas junto da categoria do Direito internacional geral como da categoria do Direito

internacional particular. Num e noutro caso, serão significativas as diferenças quanto ao modo de ingresso das normas no sistema fiscal nacional e quanto ao específico posicionamento jurídico-normativo que nele ocupam. Enquanto as primeiras se impõem de modo heterónomo e independentemente de qualquer positivação, vinculando os diferentes normadores fiscais estaduais, tanto ao nível da produção de normas internas como da formação – bilateral ou multilateral – de convenções fiscais em matéria fiscal, as segundas traduzem uma autovinculação por parte dos normadores fiscais, os quais, mediante a celebração de convenções, manifestam a vontade de se sujeitar à disciplina internacionalmente acordada. Da existência de umas e de outras resultam consequências distintas, ao nível do modo como o normador fiscal a elas resulta vinculado: a existência de normas da primeira categoria determina a vinculação do normador fiscal nacional a dados normativos internacionais que se lhes impõem inelutavelmente; a existência de normas da segunda categoria pressupõe uma manifestação de vontade por parte do normador fiscal nacional, o qual opta por a elas se vincular.

Dito isto, nos pontos seguintes trataremos de promover a identificação dos dispositivos normativos de Direito internacional que se debruçam sobre matéria fiscal, tomando por referência o desdobramento supramencionado entre normas de Direito internacional geral e particular e de normas dotadas de uma intencionalidade normativo-fiscal genérica ou específica.

1.2.1. As normas fiscais de Direito internacional geral

As normas de Direito internacional geral (nos termos referidos, de origem consuetudinária e princípios gerais) emanam da consciência jurídica geral e beneficiam de uma eficácia *erga omnes*, ingressando automática e imediatamente no sistema interno assim que adquirem vigência internacional, naquele ocupando uma posição supraordenada em relação às normas internas de valor infraconstitucional e uma posição equiordenada em relação às normas internas de valor constitucional. Concluir pela existência de normas de Direito internacional geral que assumam uma intencionalidade normativo-fiscal – genérica ou específica – significará, por isso, admitir a existência de limites ou imposições heteronomamente impostas ao normador fiscal infraconstitucional.

À questão de saber se existem normas de Direito internacional geral dotadas de intencionalidade normativo-fiscal, deverá responder-se em sentido afirmativo. Mais complexa, será, no entanto, a de saber qual ou quais os níveis de intencionalidade normativo-fiscal que se lhe associam, isto é, se são normas com um espectro aplicativo e intencionalidade material alargados, no qual

poderá ser compreendida matéria de impostos, ou se são normas cujo âmbito de aplicação incide especifica e exclusivamente sobre matéria fiscal.

Não se revelará problemática a identificação de dados normativos de Direito internacional geral que, apesar de não serem especificamente fiscais, se revelam suscetíveis de afetar as soluções jurídicas adotadas pelos Estados em matéria de impostos[1210]. Neste sentido, para além de dimensões normativas como as que impõem a proteção dos direitos humanos[1211], a proteção do ambiente, a proteção da confiança no cumprimento das convenções internacionais ou as soluções constantes da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados[1212], perante as quais o legislador nacional não poderá considerar-se desvinculado aquando da produção de normas de Direito interno como da celebração de convenções em matéria fiscal, o princípio da soberania desempenhará um papel essencial ao nível da delimitação dos âmbitos de eficácia das normas e atos de natureza fiscal, condicionando-os, em princípio, ao território do Estado responsável pela sua emanação[1213].

Questão diferente, e sobremaneira mais complexa, será a de saber se existem normas de Direito internacional geral que versem especificamente sobre matéria de impostos. Ainda que em abstrato se lhe deva responder em sentido afirmativo, não se vislumbrando impedimentos intransponíveis à respetiva formação – desde logo, em função do que dissemos quanto à possibilidade de limitação do exercício dos poderes inerentes à soberania fiscal estadual –, em concreto, tendo por referência o atual contexto de evolução das normas internacionais fiscais, parece ser de reconhecer a sua inexistência ou, pelo menos, a sua parca expressividade[1214]. É certo que, a este respeito, tem a

---

[1210] Será, essencialmente, a este nível que se fará sentir a importância que o Direito internacional geral poderá assumir em matéria fiscal. Cfr. ESPADAFOR, Carlos María López, *Principios Básicos de fiscalidade internacional*, cit., 17.

[1211] Sem prejuízo da respetiva positivação sob a forma de convenção internacional, os conteúdos materiais ínsitos à Convenção Europeia dos Direitos Humanos (CEDH), reportando-se a matéria de direitos humanos, integrarão a citada categoria do Direito internacional geral. Poderá, por isso, com pertinência para os presentes efeitos, salientar-se o facto de o Tribunal Europeu dos Direitos Humanos (TEDH) ser, com alguma frequência, confrontado com questões de natureza fiscal. Em tais situações – pese embora a CEDH, porventura, admitisse a convocação de outras dimensões normativas – a jurisprudência do Tribunal em matéria fiscal tem, essencialmente, sido desenvolvida em torno da proteção da propriedade privada (ao abrigo do artigo 1.º do Protocolo n.º 1 à Convenção) e do direito a um processo justo (por referência ao artigo 6.º da Convenção). A propósito da jurisprudência do TEDH em matéria fiscal, cfr. SEARA, Alberto Quintas, *The Protection of Taxpayers' Property Rights in Light of the Recent ECtHR Jurisprudence: Anything New on the Horizon, or Just More of the Same?*, *in* Intertax, Volume 42, Issue 4, 2014, 218 e seguintes.

[1212] Embora positivadas no texto da Convenção, tais normas são assumidas como normas internacionais de formação consuetudinária, integrando, por isso a categoria do Direito internacional geral, sendo que valem em matéria fiscal na medida em que serão aplicais às convenções que sobre tal matéria se debrucem. Neste sentido, cfr. RIBEIRO, João Sérgio, Interpretação dos Tratados Fiscais Baseados na Convenção-Modelo da OCDE sobre o Rendimento e Património, inédito; AVI-YHONA, Reuven S., *International Tax as International Law*, *in* Law & Economics Working Papers Archive: 2003-2009, Article 7, march, 2004, 13, disponível em http://repository.law.umich.edu/law_econ_archive/art7.

[1213] Cfr. ESPADAFOR, Carlos María López, *Principios Básicos de Fiscalidad Internacional*, Marcial Pons, Madrid, 2010, 22, 25.

[1214] Assinalando as dificuldades associadas à identificação de costumes internacionais e princípios gerais especificamente vocacionados para a disciplina de matéria fiscal, cfr. UCKMAR, Victor, e OUTROS, *Diritto Tributario Internazionale, Manuale*, Seconda edizione, Cedam, Milani, 2012, 3; MORAIS, Rui Duarte, Imputação de Lucros de Sociedades Não Residentes, cit., 35-37.

doutrina procurado identificar padrões comportamentais em matéria fiscal que, por se encontrarem suficientemente enraizados na consciência jurídica geral internacional, possam ser concebidos como normas internacionais de origem consuetudinária. No entanto, os padrões que tendem a ser convocados como potenciais candidatos àquela categoria, acabam por não receber uma observância suficientemente geral e reiterada e/ou não se registar em relação aos mesmos uma convicção quanto à sua obrigatoriedade, falhando, por isso, a respetiva qualificação como normas de formação consuetudinária[1215].

Sem se assumir a pretensão de as esgotar, podemos, a este respeito, enunciar algumas das hipóteses que mais proximamente têm sido colocadas da respetiva qualificação como normas internacionais fiscais de origem consuetudinária.

O padrão comportamental que mais próximo parece colocar-se do cumprimento dos requisitos dos quais depende a formação do costume internacional – isto é, a sua prática reiterada e a convicção da sua obrigatoriedade – corresponde à isenção do pagamento de impostos concedida a representantes diplomáticos e consulares[1216]. No entanto, se é certo tratar-se de uma prática reiterada, maiores reservas poderão ser levantadas quanto à convicção da respetiva obrigatoriedade. Será, assim, um mero uso[1217]. Em todo o caso, mesmo que fosse de admitir a sua vigência enquanto norma de Direito internacional geral de formação consuetudinária, não se deixaria de reconhecer a parca amplitude aplicativa da mesma.

Para além deste caso, outros ensaios podem ser levados a efeito com vista à identificação de normas internacionais fiscais de formação consuetudinária. Neste sentido, o seguimento uniforme de um comportamento pelos Estados no sentido da exclusão da imposição relativamente a sujeitos e objetos com os quais o seu território não mantenha uma conexão razoável, permite equacionar se não estaremos perante um padrão de comportamento que mereça tal qualificação[1218]. No entanto, como se disse, a afirmação da existência de uma norma de Direito internacional geral não se bastará com a simples existência de um comportamento uniforme e auto-limitativo por parte dos Estados, antes pressupondo a demonstração que os Estados o observam porquanto o assumem como uma imposição

[1215] Assim, por exemplo, se é certo que se registe alguma homogeneidade ao nível das soluções que tendem a ser assumidas pelos diferentes Estados a respeito da disciplina das situações jurídicas plurilocalizadas – em grande medida, como resultado da observância generalizada do Modelo de Convenção da OCDE, ou de outros modelos que o tomam por referência –, não será possível demonstrar que a sua observância assente na convicção da respetiva obrigatoriedade enquanto adstrições de Direito internacional geral. Cfr. UCKMAR, Victor, e OUTROS, *Diritto Tributario Internazionale*, cit., 48-50.

[1216] Acabou, aliás, por ser vertido no artigo 23.º da Convenção de Viena sobre Relações Diplomáticas e no artigo 32.º da Convenção de Viena sobre Relações Consulares, aspeto que, no entanto, não constituirá um obstáculo à sua vigência enquanto norma de Direito internacional geral.

[1217] Cfr. XAVIER, Alberto, Direito Tributário Internacional, cit., 193; UCKMAR, Victor, e OUTROS, *Diritto Tributario Internazionale*, cit., XXII. Há, aliás, quem considere tratar-se de mera "norma de cortesia". Cfr. PIRES, Manuel, PIRES, Rita Calçada, Direito Fiscal, Almedina, Coimbra, 2012, 157.

[1218] Cfr. CARPENTIERI, Loredana, *Le fonti del diritto tributario*, in Diritto Tributario, IV Edizione, Utet Giuridica, Milano, 2012, 226.

de Direito internacional. Ora, também aqui se levantam dificuldades quanto ao cumprimento desta última exigência. Regista-se, aliás, no plano internacional, a firme convicção por parte dos Estados no sentido de que a sua soberania fiscal no que respeita à delimitação do âmbito de incidência das respetivas normas de imposto não se encontra limitada, salvo por via da celebração de convenções internacionais (ou seja, através de uma autolimitação)[1219]. O mesmo problema dificuldades se coloca a respeito da proibição da discriminação em razão da nacionalidade. Embora nela se tenha procurado ver uma norma consuetudinária que determinaria (com eficácia *erga omnes*) a adstrição dos Estados a assegurar uma igualdade de tratamento fiscal entre nacionais e estrangeiros quando os mesmos se encontrem colocados em igualdade de circunstâncias, a verdade é que, fora dos casos em que a mesma resulta expressamente prevista em convenções internacionais[1220], não parece ser sustentável a afirmação da existência de uma convicção emergente da consciência jurídica geral no que respeita à sua vinculatividade[1221].

Verifica-se, no essencial, que os padrões comportamentais que no plano internacional se vão repetindo de uma forma tendencialmente generalizada, acabam por não reunir as condições para que possam qualificar-se como normas de Direito internacional geral dotadas de uma especifica intencionalidade normativo-fiscal, for faltar a convicção da sua obrigatoriedade nos casos em que não se encontram positivados em instrumentos internacionais convencionais[1222]. Em todo o caso, mesmo na

---

[1219] Tais dificuldades são observáveis no posicionamento de DUARTE MORAIS, o qual, embora sustente ser consensual a aplicação de um princípio de razoabilidade no sentido de os normadores fiscais nacionais procederem com moderação quando elaborem normas que visem a tributação de factos ou situações ocorridas fora das suas fronteiras, acaba por admitir como problemática a questão se saber se estamos perante uma verdadeira norma jurídica de Direito internacional ou como mera "norma programática". Cfr. MORAIS, Rui Duarte, Imputação de Lucros de Sociedades Não Residentes..., cit., 30-31, 35. Concordando com o autor a propósito das dificuldades que assinala, maiores reservas nos merece a contraposição entre normas jurídicas e normas programáticas, porquanto não se trata de categorias excludentes, o que vale por dizer que podem existir normas jurídicas programáticas. O problema reside, na nossa opinião, na questão de saber se está, ou não, em causa um padrão comportamental observado em virtude da convicção da respetiva obrigatoriedade.

[1220] Mormente, por impulso da sua previsão no artigo 24.º do Modelo de Convenção da OCDE em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património. A propósito do referido princípio, cfr. XAVIER, Alberto, Direito Tributário Internacional, cit., 267-268, 277.

[1221] Cfr. CARPENTIERI, Loredana, *Le fonti del diritto tributario*, cit., 227-228. São, aliás, cada vez mais frequentes as violações a tal princípio, em virtude da instituição de regimes mais favoráveis do que aqueles que são concedidos aos sujeitos nacionais, como forma de fomentar a captação de investimento estrangeiro.

[1222] Opinião diferente é manifestada por AVI-YOHAN, o qual sustenta que a atuação dos Estados – tanto ao nível da produção de normas fiscais internas como da celebração de convenções internacionais fiscais – se encontra subordinada a normas internacionais de formação consuetudinária, das quais não poderão os mesmos afastar-se. Neste sentido, destaca o autor: a imposição de tributação do rendimento uma única vez (princípio da tributação singular); a imposição de tributação preferencial dos rendimentos ativos da atividade empresarial no local da fonte e dos rendimentos passivos do investimento no local da residência (princípio do benefício); a proibição de tributação de sujeitos não residentes no que respeita a rendimentos em fontes externas de rendimento; a proibição de discriminação; a imposição do critério "arm's length" no âmbito da matéria dos preços de transferência; e da aplicação dos critérios do crédito fiscal ou da dedução no que respeita à prevenção e eliminação da dupla tributação internacional. Cfr. YONAH, Reuven S. Avi, *International Tax as International Law*, *An Analysis of the International Tax Regime, Cambridge University Press, Cambridge, 2007*, 1-21; YHONA, Reuven S. Avi, *International Tax as International Law, in* Law & Economics Working Papers Archive: 2003-2009, cit., 20-26. É com grande dificuldade que se

hipótese de se admitir que algum – ou alguns – dos padrões comportamentais enunciados seriam de erigir à categoria de normas de Direito internacional geral, não deixará de se registar que esta categoria de normas teria uma incidência bastante reduzida quando comparada com a amplitude, proliferação e desenvolvimento dos limites provenientes de normas de Direito internacional particular.

1.2.2. As normas fiscais de Direito internacional particular

A ausência – ou, pelo menos, a parca expressividade – das normas de Direito internacional geral que versem especificamente sobre matéria fiscal determina que o papel mais preponderante seja, neste contexto, assumido pelas normas de Direito internacional particular, mormente, aquelas que resultam estabelecidas em virtude da celebração de convenções internacionais. Significa isto que maior parte das imposições e limitações decorrentes de normas internacionais à configuração do sistema fiscal pelo normador nacional, não lhe são heteronomamente determinadas, mas resultam de autolimitações, às quais voluntariamente adere – ou seja, as limitações à soberania fiscal tendem a ser autoimpostas. De facto, a sujeição do normador fiscal nacional a imposições ou limitações decorrentes de normas de Direito internacional particular resulta de uma opção que por aquele é assumida, direta ou indiretamente. Para que ocorra tal adstrição, exige-se uma manifestação de vontade por parte do Estado português no sentido de se vincular a convenções internacionais que as consagram, ou no sentido de se comprometer com o sentido das normas emanadas por organizações internacionais das quais participe. Tais adstrições não valem independentemente daquelas manifestações de vontade, estando delas absolutamente dependentes. O efeito *inter partes* que carateriza este tipo de normas, significará que, conforme os casos: apenas produzem os respetivos efeitos relativamente aos Estados que tenham feito parte da convenção que as consagra; apenas produzem os seus efeitos em relação aos Estados que tenham manifestado a vontade de se vincularem aos atos normativos emanados por determinada organização internacional. Trata-se, portanto, de uma atuação coordenada de carater interestadual que visa a superação de problemas que envolvem uma dimensão internacional e cuja superação se considera mais eficiente quando levada a efeito através de uma atuação conjunta do que através de soluções unilateralmente desenvolvidas.

Sem prejuízo do caso das normas emanadas pela UE – dimensão que, pela especificidade que comporta, será objeto de análise autonomizada em momento posterior –, por regra, às organizações internacionais não é reconhecida a faculdade de emanação de normas juridicamente vinculantes em

concebe a possibilidade de vislumbrar nas hipóteses elencadas dimensões normativas de origem consuetudinária que valham independentemente da respetiva positivação em convenções fiscais, não tanto pela respetiva observância de modo reiterado, mas, sobretudo, pelas dúvidas que nos merece a conclusão quanto ao consenso em torno da convicção da sua obrigatoriedade.

matéria fiscal, uma vez que os Estados tendem a manifestar-se bastante ciosos quanto ao exercício – e limitação – dos seus poderes fiscais, o que os leva a deles não "prescindirem" em benefício daquelas. Compreende-se, assim, que as convenções internacionais constituam o recurso ao qual mais frequentemente se socorrem quando pretendam assegurar a regulação de questões fiscais de dimensão ou relevo internacional. Isto não significa, porém, que a tais organizações internacionais não seja de reconhecer um importante papel ao nível da formação de normas internacionais fiscais. Pelo contrário, como teremos oportunidade de evidenciar adiante, no exercício das respetivas funções, aquelas emanam instrumentos que, pese embora devam ser qualificados como "soft law" – considerando o défice de executoriedade que as carateriza –, assumem um papel determinante em matéria de normação fiscal internacional, impulsionando a celebração de convenções internacionais e modelando o conteúdo das soluções que no seu âmbito são adotadas. É, precisamente, a atuação daquelas entidades que tem permitido a formação de importantes consensos em torno da tipologia de soluções que devem ser adotadas para atenuar ou superar os problemas de caráter fiscal e dimensão internacional que mais frequentemente afetam os Estados[1223]. É, portanto, através da celebração de convenções internacionais que os Estados (signatários) – em função dos seus interesses e do respetivo poder negocial – acordam reciprocamente as concretas soluções jurídico-fiscais que irão vigorar – de modo exclusivo – nas relações que mantêm reciprocamente, sem que, em todo o caso, a elas resultem vinculados perante os demais Estados (não signatários).

As convenções internacionais das quais constam normas dotadas de intencionalidade normativo-fiscal podem assumir configurações diversas. Neste sentido, as normas fiscais podem ser encontradas no contexto de convenções internacionais cujo escopo não contende a título principal com matéria de fiscal, mas se debruçam sobre matéria de tal natureza a título acessório[1224]. Sem prejuízo de outras[1225], pela respetiva evidência com que se manifestam, salientamos aqui os caso das convenções que a título principal respeitam à disciplina das relações diplomáticas e consulares, no contexto das

[1223] O referido consenso – isto é, a tendencial homogeneidade das soluções que em consequência do mesmo são adotadas – não significa, como vimos, que os padrões comportamentais em causa beneficiem de uma eficácia erga omnes, a qual seria suscetível de dispensar a respetiva positivação em convenções internacionais.

[1224] Cfr. BRIAN, J. Arnold, *International Tax Primer*, Third Edition, Wolters Kluwer, 2016, 135; ESPADAFOR, Carlos María López, *Principios Básicos de Fiscalidad Internacional*, cit., 16.

[1225] Com efeito, podem, ainda, integrar esta categoria as convenções que regulam portos marítimos, aeroportos, viação rodoviária, navegação aérea, trânsito, serviço postal, emigração, proteção de investimentos, cooperação cultural, científica, técnica ou militar, quando acessoriamente contenham dispositivos dotados de intencionalidade normativo-fiscal. Cfr. XAVIER, Alberto, Direito Tributário Internacional, cit., 97-98; CARPENTIERI, Loredana*, Le fonti del diritto tributario*, cit., 225.

quais são consagrados um conjunto de benefícios fiscais[1226], da convenções que respeitam à disciplina dos privilégios e imunidades de organizações internacionais, nas quais podem ser encontrados dispositivos que preveem isenções fiscais em benefício das mesmas e dos respetivos agentes e funcionários[1227] e das convenções que visam a formação de zonas de comércio livre, as quais, pese embora assumam um âmbito mais alargado, contém uma componente fiscal muito significativa, sobretudo ao nível aduaneiro[1228].

No entanto, para além destas convenções nas quais se revela possível identificar a presença de normas avulsas dotadas de intencionalidade normativo-fiscal, outras convenções internacionais existem, cujo escopo se dirige especifica e exclusivamente à regulação de matérias fiscais, pelo que a intencionalidade normativo-fiscal constituirá um traço comum ou transversal à totalidade – ou, pelo menos, à maior parte – das normas que as integram[1229]. O recurso a este tipo de soluções encerrará a convicção por parte dos sujeitos envolvidos de que a resposta a certos problemas de natureza fiscal que se colocam no contexto internacional, obterão uma resposta mais adequada – no sentido de mais eficaz e eficiente – do que quando se lhes procure responder através de soluções unilateralmente assumidas pelos Estados através de normas de origem interna. Sem prejuízo de a elas voltarmos posteriormente, a título de exemplo, podemos, desde já, enunciar as convenções celebradas com o propósito de eliminar a dupla tributação (comumente designadas por "Acordos de Dupla Tributação" ou, simplesmente, "ADT's") e das convenções celebradas com o propósito de assegurar a troca de informações entre administrações tributárias (comumente designadas por "Acordos sobre Troca de Informações" ou, simplesmente "ATI's"), pela posição destacada que, neste contexto, tendem a evidenciar. Sendo possível identificar mais de 3.000 convenções internacionais fiscais – e encontrando-se o seu número em permanente crescimento –, não será forçado reconhecê-las como o mais importante instrumento normativo-fiscal internacional, verificando-se que, pese embora, em abstrato, possam assumir natureza bilateral ou multilateral, as primeiras têm uma expressão quantitativa manifestamente superior à das segundas, o que em grande medida se deverá às dificuldades

[1226] A este propósito, cfr. artigos 23.º, 28.º, 34.º, 36.º e n.ºs 3 e 4 do artigo 37.º da Convenção de Viena sobre Relações Diplomáticas e artigos 32.º, n.º 2 do artigo 39.º, 49.º, 60.º e 62.º da Convenção de Viena sobre Relações Consulares.

[1227] Veja-se, a título exemplificativo, a propósito da ONU, a Secção 7 do artigo II e al. g) da Secção 11 do artigo IV, Secção 18 do artigo V da convenção sobre os Privilégios e Imunidades das Nações Unidas; e, a propósito da OCDE, o artigo 20.º do Protocolo Suplementar n.º 1 à Convenção para a Cooperação Económica Europeia sobre Capacidade Jurídica, Privilégios e Imunidades da Organização.

[1228] Reservando a análise dos aspetos contendentes com o processo de integração europeia para o Subcapítulo II do Capítulo II da Parte II, poderá, a este respeito, tomar-se como exemplo o Tratado para a Constituição de um Mercado Comum entre a República Argentina, a República Federativa do Brasil, a República do Paraguai e a República do Uruguai ("Tratado de Assunção"), em especial o artigo 8.º e as diversas disposições constantes dos respetivos anexos.

[1229] Cfr. XAVIER, Alberto, Direito Tributário Internacional, cit., 98.

associadas ao processo de harmonização dos sistemas fiscais dos diferentes Estados[1230], bem como ao facto de os Estados tenderem a preferir acordos personalizados, através dos quais procuram selecionar as soluções que se revelam concretamente mais adequadas aos seus interesses e circunstâncias, aspeto que, como facilmente se poderá perceber, será tão mais complexo quanto o número de partes envolvidas[1231]. Não obstante, será possível assinalar a emergência de alguns focos de multilateralismo na formação de instrumentos utilizados na resposta a alguns dos desafios fiscais que se colocam no contexto internacional[1232], dos quais serão exemplo a Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal da OCDE e do Conselho da Europa de 1988, atualizada pelo Protocolo Adicional de 2010, e a Convenção Multilateral para Prevenir a Erosão das Bases Tributáveis e a Transferência de Lucro[1233].

As normas fiscais internacionais de origem convencional serão constituídas por tecidos normativos – composto por regras e princípios – que vigoram exclusivamente nas relações entre os Estados signatários, servindo de "ponte"[1234] entre os respetivos sistemas fiscais, porquanto articulam os âmbitos aplicativos e de eficácia das normas que, no âmbito de cada um, disciplinam os respetivos impostos. Sendo assim, quando, neste contexto, se faz referência à vigência de "princípios internacionais fiscais"[1235], não se poderá pretender significar que os mesmos façam parte de uma estrutura normativa que vincule juridicamente os Estados aquando da celebração das referidas convenções. Se, como tivemos oportunidade de explicar, os mesmos não se impõem enquanto normas de Direito internacional geral, e sem prejuízo do maior ou menor consenso de que a sua aplicação beneficie no contexto internacional, certo será que não se impõem de forma inelutável aos Estados contratantes de convenções internacionais fiscais[1236]. Ou seja, vigoram se, e na medida em que, resultem consagrados naqueles instrumentos convencionais.

[1230] Cfr. CARPENTIERI, Loredana, *Le fonti del diritto tributario*, cit., 230.

[1231] Cfr. BRIAN, J. Arnold, *International Tax Primer*, cit., 135.

[1232] Cfr. DOURADO, Ana Paula, Governação Fiscal Global, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2018, 29.

[1233] A primeira tem por objeto o fornecimento de um quadro regulatório ao nível da troca de informações, cobrança de créditos fiscais e notificação de documentos no contexto internacional. Através da segunda, são alteradas as convenções bilaterais sobre dupla tributação que os Estados signatários mantenham em vigor, adaptando-os de forma rápida às soluções decorrentes do projeto BEPS. Para uma referência a outras experiências multilaterais, cfr. BRAVO, Nathalie, *The Multilateral Tax Instrument and Its Relationship with Tax Treaties*, Word Tax Journal, October, 2016, 281.

[1234] Cfr. BRIAN, J. Arnold, *International Tax Primer*, cit., 135.

[1235] Cfr. PEREIRA, Paula Rosado, Princípios de Direito Fiscal Internacional, Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu, Almedina, Coimbra, 2010, 52-53.

[1236] Como tivemos oportunidade de referir, as normas internacionais dotadas de intencionalidade normativo-fiscal encontram-se, essencialmente, contidas em convenções internacionais. Estas, por sua vez, constituem autolimitações às quais voluntariamente aderem os Estados, com vista a resolver as dificuldades que se colocam à questão fiscal quando perspetivada numa dimensão internacional. Neste sentido, sem prejuízo do facto de as negociações desenvolvidas pelos Estados e, assim, as concretas soluções normativas impressas nas convenções internacionais fiscais, resultarem fortemente influenciadas por instrumentos de "soft law" produzidos por organizações internacionais, cuja atuação – pretensamente – não é exclusivamente pautada

Uma vez que estamos em presença da mais importante categoria de normas internacionais fiscais, importará atentar, de modo mais especificado, no modo como as mesmas ingressam no sistema fiscal português. A este respeito, não apresentando quaisquer especificidades em relação às demais convenções internacionais, o procedimento de celebração de convenções que se debruçam sobre matéria fiscal comporta duas fases. Inicia-se com uma fase de negociação, que corresponde a um prévio procedimento negocial dirigido pelos órgãos competentes de cada Estado envolvido – no caso português, o Governo –, no qual os mesmos procuram, em condições de reciprocidade, fixar o conteúdo do acordo a celebrar[1237]. Uma vez concluída esta etapa, segue-se uma fase de celebração, a qual se inicia com um momento de apreciação por parte da Assembleia da República do acordo que haja sido negociado, traduzindo uma intervenção de controlo prévio, sem faculdades de alteração, que culminará com uma resolução de autorização ou rejeição da ratificação da convenção[1238]. Caso exista autorização, caberá ao Presidente da República proceder ao ato de ratificação, isto é, o pelo qual o Estado português se declara obrigado em relação às disposições da convenção[1239]. Enquanto que no sistema jurídico internacional, a convenção ganha eficácia mediante a troca, entre os Estados contratantes, dos instrumentos de ratificação[1240], no sistema jurídico interno, tal eficácia dependerá da publicação oficial no Diário da República[1241]. Concluído este processo, as normas internacionais fiscais de origem convencional ingressam no sistema jurídico português – e assim, no respetivo sistema fiscal – numa posição infraconstitucional, mas supralegal, beneficiando de capacidade derrogatória relativamente a normas legais anteriores e de resistência derrogatória relativamente a normas legais posteriores. Através delas, são criados regimes jurídicos específicos – que, portanto, que se apresentam como desvios aos regimes gerais vigentes – cuja aplicação se encontra subjetivamente delimitada às relações entre os Estados contratantes.

---

pela proteção dos interesses dos respetivos membros, mas atende também a objetivos de caráter supranacional – como, por exemplo, a ilimitação de obstáculos ao investimento transfronteiriço ou a proteção da neutralidade económica no comércio internacional –, não se deixará de reconhecer que – não se encontrando subordinadas a dimensões normativas de Direito internacional geral que especificamente se reportem a matéria fiscal –, as concretas soluções presentes nas convenções internacionais fiscais são, essencialmente, negociadas e firmadas por referência aos específicos interesses (nacionais) dos Estados contratantes.

[1237] Cfr. al. b) do n.º 1 do artigo 197.º da CRP.

[1238] A intervenção da Assembleia da República será exigida desde que esteja em causa a disciplina de quaisquer dos elementos essenciais dos impostos (cfr. al. i) do n.º 1 do artigo 165.º e n.º 2 do artigo 103.º da CRP). Assegura-se, assim, que em matéria fiscal a celebração e convenções não representa uma invasão inconstitucional na esfera reservada à competência do legislativo. Cfr. XAVIER, Alberto, Direito Tributário Internacional, cit., 115-116. Quanto à forma de resolução, cfr. n.ºs 5 e 6 do artigo 166.º da CRP.

[1239] Cfr. al. b) do artigo 135.º da CRP.

[1240] Cfr. artigo 13.º da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados.

[1241] Cfr. artigo 8.º e al. b) do n.º 1 e n.º 2 do artigo 119.º da CRP.

1.3. A preponderância dos instrumentos internacionais fiscais de "soft law" na formação das normas de Direito internacional fiscal

Já cima se referiu a existência de instrumentos internacionais de "soft law", os quais, pese embora não sejam suscetíveis de ser qualificados como normas jurídicas (em virtude do facto de se caraterizarem por uma intrínseca ausência de coercibilidade), podem, ainda assim, revelar-se preponderantes enquanto catalisadores da produção de normas jurídicas (estas, instrumentos de "hard law", de Direito interno ou internacional particular) e enquanto elemento hermenêutico das normas assim criadas, servindo de referencial à reconstrução da teleologia subjacente à sua aprovação.

Ainda que o Direito fiscal seja um domínio fortemente marcado pela imperatividade das respetivas normas jurídicas, orientando-se internamente por um estrito princípio de legalidade, a sua componente internacional tende a ser significativamente influenciada por instrumentos de "soft law". Trata-se de um conjunto de elementos produzidos no contexto internacional que se caraterizam por uma falta de coercibilidade intrínseca, de onde decorre que, mesmo nos casos em que assumam a pretensão de instituir padrões comportamentais para os respetivos destinatários, não poderão ser qualificadas como normas jurídicas, por resultarem desprovidos de caráter vinculativo, não se associando quaisquer consequências jurídicas ao seu incumprimento.

A produção destes instrumentos (de "soft law") pode resultar diretamente da celebração de convenções internacionais sobre matéria fiscal, quando o cumprimento de alguma, algumas ou todas as suas normas não possa considerar-se vinculativo – seja porque a adesão aos seus comandos é deixada à decisão discricionária dos respetivos destinatários, seja pela ausência de mecanismos aptos a assegurar a respetiva fiscalização ou a assegurar o seu cumprimento –, no entanto, o papel mais preponderante na sua criação tem sido representado pelas organizações internacionais, as quais, no exercício das respetivas competências, vão dando corpo a um arsenal de instrumentos com designações e configurações muito diversas, tais como relatórios, modelos de convenção, declarações, linhas de orientação, comunicados, recomendações, diretrizes, planos, manuais de boas práticas, etc., dos quais constam soluções ou práticas a ser adotadas como forma de dar resposta aos desafios de natureza fiscal e de nível internacional que, de modo particular, vão sendo colocados aos respetivos Estados-Membros e, não raras vezes, de modo geral, aos membros da comunidade internacional. De facto, a participação dos Estados em organizações internacionais que se debruçam, a título principal ou acessório, sobre matéria fiscal, desempenhou – e continua a desempenhar – um papel determinante na formação das soluções que hodiernamente se apresentam mais consensuais no que respeita à resolução dos diferentes problemas enfrentados pelos sistemas fiscais numa dimensão internacional,

como sejam a dupla tributação, a evasão e fraude fiscais internacionais ou a assistência entre administrações fiscais. Tais organizações, no limite dos poderes que lhes são concedidos, para além da tutela dos interesses dos respetivos membros, procuram (ou, pelo menos, deviam) transcender a sua vontade e assegurar uma tutela de nível transnacional, dirigida a bens e valores jurídicos supranacionais. Pese embora a sua atuação seja levada a efeito através de instrumentos de "soft law", o facto de os Estados as integrarem acaba por contribuir, de modo determinante, para que aqueles, de forma unilateral ou através de convenções internacionais, as incorporem nos respetivos sistemas fiscais através de normas jurídicas ("hard law")[1242]. Como se teve oportunidade de assinalar, a principal valia dos instrumentos de "soft law" consiste, precisamente, no facto de servirem de impulso à criação de nomas jurídicas ("hard law") que, quando seja caso disso, incorporam as respetivas recomendações. Uma vez que estes instrumentos têm, por regra, um âmbito de destinatários bastante alargado, quando conseguem obter a pretendida adesão e influenciar a criação normativa fiscal – tanto ao nível interno como ao nível internacional convencional –, contribuem, simultaneamente, para a harmonização das soluções jurídicas adotadas pelos diferentes Estados em relação às matérias sobre as quais se debruçam. Ainda que a falta de vinculatividade possa ser apontada em seu desfavor – bem assim, uma certa falta de precisão e clareza que os tende a caraterizar [1243] –, não deixará de se notar que tal caraterística lhes assegura, no contexto internacional, um processo de formação substancialmente mais dúctil, simples e célere do que aquele que se associa aos instrumentos de "hard law", permitindo avançar, desde logo, com soluções – ainda que sob a forma de meras recomendações ou orientações – que dificilmente seriam aprovadas caso fossem revestidas de caráter vinculativo. Uma vez emanados, os instrumentos de "soft law" têm-se revelado capazes de fomentar a produção de normas jurídicas fiscais – internas ou internacionais – e de condicionar o respetivo conteúdo, sendo que a própria adesão àquelas recomendações por parte de algum ou alguns sujeitos de Direito internacional, acaba por conduzir a um processo – mais ou menos longo – de progressivo alargamento e consolidação das mesmas no contexto internacional, generalizando-se a sua vigência no contexto internacional através de instrumentos de "hard law". Para além desta dimensão, os instrumentos de "soft law" desempenham, ainda, um papel muito importante ao nível da interpretação das normas jurídicas ("hard law"), nos casos em que os regimes jurídicos – internos ou internacionais – são emanados com base neles, representando um importante recurso colocado à disposição do intérprete quando busca o sentido das normas jurídicas, nos casos em que estas tenham sido

[1242] Ainda que estas, não raras vezes, se coloquem ao serviço dos interesses de certos Estados, em detrimento de outros. Cfr. DOURADO, Ana Paula, Governação Fiscal Global, cit., 21.

[1243] Cfr. PIRES, Manuel, PIRES, Rita Calçada, Direito Fiscal, cit., 157.

produzidas com referência aos ditames daqueles. A preponderância dos instrumentos de "soft law" no contexto internacional fiscal reflete-se, portanto, em duas frentes: (i) ao nível da produção de normas jurídicas; e (ii) ao nível da sua interpretação.

Estes instrumentos desempenharam – e continuam a desempenhar – um papel muito importante no que respeita à formação de grande parte das soluções hodiernamente consolidadas para a resolução dos problemas sobre os quais tipicamente se debruçam as normas internacionais fiscais. Não obstante o contributo – embora mais moderado – de outras organizações internacionais, será possível destacar, neste âmbito, o papel desempenhado pela OCDE, a qual tem condicionando fortemente a criação e a modelação do conteúdo de normas fiscais internas e internacionais convencionais, através da emanação de instrumentos de "soft law" de espécie e conteúdo variado. Sem prejuízo de outros instrumentos[1244], será de destacar, neste contexto, o papel desempenhado pelo Modelo de Convenção da OCDE em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património (e respetivos Comentários). Este, que pelo consenso que conseguiu granjear, acabou por moldar: o conteúdo da grande maioria das convenções internacionais celebradas[1245] tanto pelos Estados-Membros da OCDE como por Estados terceiros, as quais tendem a reproduzir textualmente o seu articulado[1246]; mas também, dos próprios modelos de convenção formulados por outras organizações internacionais, os quais o assumem como base de trabalho, limitando-se a ajustá-lo às suas específicas necessidades, como sucede com o "Modelo de Convenção de dupla tributação entre países em vias de desenvolvimento e países desenvolvidos" da ONU, apresentado em 1980, o qual foi construído a partir

[1244] Pense-se, a título de exemplo, no seu Relatório sobre concorrência fiscal prejudicial e no denominado "Plano BEPS", aos quais nos reportamos no Ponto 2.3.1.2. do Subcapítulo I do Capítulo II da Parte II, ou nas suas orientações sobre preços de transferência (na sua formulação mais recente, cfr. OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, disponível em https://www.oecd.org).

[1245] As rédeas do movimento de resolução do problema da dupla tributação internacional foram inicialmente assumidas pela Sociedade das Nações (SDN), a qual esteve na origem do desenvolvimento dos primeiros modelos de convenção fiscal, dando corpo – em 1928 – a três modelos de convenção alternativos, cuja adoção dependeria da específica configuração dos sistemas fiscais em presença. Mais tarde, no ano de 1943, já durante a Segunda Guerra Mundial, foi aprovado pela SDN um novo modelo de convenção, o qual ficou conhecido por "Modelo do México", que assentava no reforço dos poderes de tributação do Estado da fonte. Após o final daquela, foi aprovado – em 1946 – um novo modelo, o qual ficou conhecido por "Modelo de Londres", assentando, por sua vez, no reforço dos poderes de tributação do Estado de residência. Os citados modelos foram seguidos – em termos alternativos – em múltiplas convenções, tanto na respetiva celebração, como na sua revisão. Com a extinção da SDN, a questão da tributação internacional foi retomada por outras organizações, destacando-se, a este respeito, o papel desempenhado pela OCDE. Decorria o ano de 1963, quando foi elaborada em forma de projeto a primeira versão da Convenção-Modelo, a qual veio a ser adotada pela OCDE em 1977. Sem se colocar propriamente em crise os critérios norteadores da repartição do poder fiscal entre os Estados e os métodos de eliminação da dupla tributação internacional internacionalmente consolidados, aquela primeira versão do Modelo de Convenção foi sucessivamente revista e adaptada (com a última revisão a datar ao ano de 2017), de modo a assegurar o respetivo aperfeiçoamento e adaptação aos novos desafios colocados pela evolução da realidade internacional, servindo de referência à celebração e novas convenções e à modificação das existentes. Quanto aos desenvolvimentos descritos, cfr. PEREIRA, Paula Rosado, Princípios de Direito Fiscal Internacional, cit., 28-33.

[1246] Cfr. JONES, John Avery, BAKER, Philip, *The Multiple Amendments of Bilateral Double Taxation Conventions*, Bulletin for International Taxation, Vol. 60, No. 1, 2006, 19.

do Modelo de Convenção da OCDE, com algumas adaptações à realidade daqueles países[1247]. O articulado do Modelo de Convenção e os respetivos Comentários acabaram, assim, por tornar-se num "modelo universal" ou numa "língua franca", a partir o qual são fixados os princípios e os conceitos com que são construídas a grande parte das convenções internacionais[1248]. Este aspeto, acaba, em certa medida, por favorecer a própria coerência interna dos sistemas fiscais nacionais, considerando que as normas jurídicas constantes das diversas convenções celebradas em matéria fiscal e que neles acabam por ingressar, tendem a ser mantidas dentro dos quadros regulatórios propostos por este instrumento, pelo que, apesar de terem origem em instrumentos convencionais negociados e firmados bilateral ou multilateralmente, acabam por corresponder a soluções tendencialmente homogéneas.

No entanto, e apesar da influência dominante que tem assumido sobre os sistemas fiscais dos diferentes Estados, contribuindo para que as convenções internacionais nos quais os mesmos se envolvem sejam orientadas pelo mesmo conjunto de princípios e metodologias, não se poderá perder de vista que o citado Modelo de Convenção corresponde a um conjunto de recomendações que os Estados-Membros podem aceitar – em maior ou menor medida – aquando da celebração das respetivas convenções bilaterais – ou multilaterais – conforme ditem os seus interesses[1249], ainda que não devam ir – a esse respeito – além das reservas que lhe tenham formulado[1250]. Não se confundem, em todo o caso, com as convenções celebradas que os tomam por referência (as quais constituem instrumentos de "hard law"), limitando-se o primeiro a servir de minuta que as partes deverão seguir aquando da celebração das segundas. Em virtude destes instrumentos, as soluções incorporadas nas convenções internacionais celebradas com o propósito de combater a dupla tributação internacional acabam, assim, por ser extraídas a partir de um quadro de elevado consenso na comunidade internacional, aspeto que permite assegurar que – apesar de as convenções gozarem apenas de efeitos entre as partes contratantes e dependerem da vontade destas – se registe uma certa homogeneidade entre as soluções que neste contexto vão sendo adotadas pelos diversos Estados.

[1247] Cfr. BRIAN, J. Arnold, *International Tax Primer*, cit., 135-136, 140; PEREIRA, Paula Rosado, Princípios de Direito Fiscal Internacional, cit., 33.

[1248] Cfr. VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, cit., 117; DOURADO, Ana Paula, Governação Fiscal Global, cit., 30-32. Salienta esta última autora, que apesar dos renovados desafios de diversa ordem que lhes vão sendo colocados no atual contexto económico – tais como o incremento da mobilidade do capital, o desenvolvimento da economia digital, a utilização de instrumentos financeiros derivados e híbridos, a emergência de moedas eletrónicas, a utilização de centros financeiros de paraísos fiscais e o planeamento fiscal internacional – e de se lhe apontarem alguma incapacidade para lhes responder adequada e eficazmente, não parece esmorecer o consenso alargado de que têm beneficiado as soluções integradas no Modelo de Convenção da OCDE e, consequentemente, as convenções internacionais firmadas com base nele.

[1249] Cfr. XAVIER, Alberto, Direito Tributário Internacional, cit., 99; INNAMORATO, Caterina, *Expeditious Amendments to Double Tax Treaties Based on the OECD Model*, Intertax, n.º 3, Março, 2008, 105-110; UCKMAR, Victor, e OUTROS, *Diritto Tributario Internazionale*, cit., 51. Isto mesmo é confirmado pela própria introdução do Modelo da OCDE (parágrafo 29), na qual se esclarece que tanto o Modelo quanto os Comentários não são instrumentos jurídicos vinculantes, ao contrário das convenções bilaterais celebradas, com base neles, pelos Estados.

[1250] Cfr. VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, cit., 120.

Igualmente importantes neste contexto serão certos instrumentos que apesar de genericamente reconduzíveis a instrumentos de "soft law", servem de suporte a injunções dirigidas aos Estados, em relação às quais estes não dispõem de efetivas possibilidades de se subtrair, como será o caso dos programas de assistência económica e financeira aos Estados, nos quais são fixadas as condições de ordem diversa, de cujo cumprimento resultará dependente a concessão do apoio financeiro pretendido. Tais condições tendem a refletir-se de modo particularmente intenso ao nível da redução da despesa e do aumento da receita pública, compreendendo neste último domínio, nomeadamente, a aprovação de normação interna em matéria fiscal[1251], sendo que a sua observância acaba por resultar acautelada pela contínua monitorização de que é objeto por parte das entidades concedentes do auxílio ao longo da execução dos referidos programas, pela previsão da libertação gradual das prestações financeiras acordadas e pelo "estado de necessidade financeira" em que os Estados auxiliados se encontram quando procuram este tipo de amparo internacional.

2. A ideia de sistema fiscal como instrumento de integração de normas nacionais e internacionais

Como teremos oportunidade de analisar, as normas internacionais dotadas de intencionalidade normativo-fiscal – portanto, as normas internacionais fiscais –, quando consideradas no seu conjunto, não reúnem os pressupostos dos quais depende a sua qualificação como um verdadeiro sistema fiscal – pelo menos, com o sentido que lhe atribuímos no Ponto 1.2.1. do Capítulo I desta Parte II –, uma vez que não se encontram positivamente funcionalizadas ao propósito de dar corpo a uma estrutura normativa (sistema fiscal) que – a título principal – promova ou assegure a sustentabilidade financeira de uma determinada estrutura social. Para além disso, quando se procure – numa perspetiva holística – tomá-las em consideração no seu conjunto, observar-se-á que não formam entre si uma estrutura dotada de propriedades sistémicas, antes figurando como um agregado – ou melhor, um conjunto de vários agregados – que para além do facto de não se encontrarem articulados de modo (tendencialmente) coerente e completo entre si, nem sequer parecem assumir tal pretensão. Em todo o caso, o ingresso de normas internacionais dotadas de intencionalidade normativa no sistema jurídico-normativo português determina que no interior deste passem as mesmas a conviver com as normas fiscais que têm origem nos núcleos de produção normativa internos (nacionais). Do ingresso de

[1251] Veja-se, a este respeito, no contexto do Programa de Assistência Económica e Financeira a Portugal iniciado em 2011, os pontos 1.18-1.25, 6.3-6.4 e 7.15 do Memorando de Entendimento sobre as Condicionalidades de Política Económica, nos quais se identifica a adoção de medidas como a eliminação ou redução de benefícios fiscais, modificações de taxas de imposto, modificação de regimes de avaliação de bens para efeitos fiscais ou alterações ao nível do processo tributário.

normas internacionais fiscais no sistema jurídico-normativo nacional não poderá resultar a negligência das exigências sistémicas que sobre o mesmo impendem, o que significa que, pese embora as normas internacionais fiscais não se encontrem entre si dispostas de modo sistémico, o mesmo não poderá suceder na relação que mantêm com as normas nacionais fiscais. Não devendo tal convivência ocorrer de modo desordenado, poderá – aliás, deverá – convocar-se aqui a ideia de sistema fiscal como um instrumento – uma estrutura – colocada ao serviço da integração de normas nacionais e internacionais que se debruçam – genérica ou especificamente – sobre matéria de impostos, de modo a que a respetiva convivência dê lugar a um acervo normativo dotado de tendencial sistematicidade e completude na consecução das dimensões axiológico-jurídicas que reciprocamente as orientam.

O modo como as normas internacionais e nacionais fiscais se articulam no âmbito do sistema fiscal nacional depende das específicas opções assumidas ao nível constitucional a respeito das condições de ingresso das normas internacionais e do específico posicionamento jurídico que as mesmas – em função da respetiva tipologia – assumem na sua relação com as normas internas. Perceberemos *infra* que não se identifica (ou pelo menos, não será evidente ou sequer significativa) a existência de normas de Direito internacional geral dotadas de uma específica intencionalidade normativo-fiscal, o que significa que, para além das adstrições que daquele segmento normativo decorrem para o sistema jurídico-normativo nacional globalmente considerado (as quais, aliás, se encontram suficientemente enraizadas e respaldadas nas opções normativas internas assumidas ao nível constitucional), o impulso normativo internacionalista desenvolve-se em matéria fiscal, essencialmente, através de normas de Direito internacional particular que têm a sua génese na celebração de convenções internacionais. São normas produzidas na sequência de um processo negocial através do qual as partes contratantes, tomando por referência os respetivos interesses, fixam um quadro normativo específico para vigorar, de modo exclusivo, nas relações que mantêm reciprocamente. Em todo o caso, trata-se de dados normativos que ingressam no sistema jurídico-normativo nacional num posicionamento supraordenado em termos legais, mas infraordenado em termos constitucionais. Significa isto que, no exercício dos respetivos poderes, os órgãos internos que intervêm na formação de normas convencionais fiscais resultarão adstritos à observância das vinculações jurídico-constitucionais aplicáveis aos núcleos materiais em presença, exigindo-se-lhes, por isso, que não contribuam para a formação de normas jurídicas internacionais (convencionais) constitucionalmente desconformes, sendo que caso tal suceda, as normas assim produzidas não se encontrarão subtraídas a um controlo da respetiva conformidade constitucionalidade, sendo que, sempre que se conclua no sentido da sua desconformidade, deverão ser desaplicadas. Por esta visa

será possível assegurar, numa dimensão vertical, a coerência entre as soluções normativas internas e internacionais fiscais.

Como teremos oportunidade de melhor perceber, o perímetro material das normas internacionais fiscais prende-se, sobretudo, com a disciplina a oferecer a situações ou relações jurídico-fiscais plurilocalizadas que mantêm uma conexão relevante com os Estados contratantes, com vista a dar resposta aos problemas colocados pela dupla tributação internacional e pelos fenómenos de evasão e fraude fiscais internacionais, bem como com a necessidade de assegurar meios de cooperação entre os Estados envolvidos, no âmbito de matérias como a troca de informações entre administrações fiscais ou a execução de créditos fiscais no estrangeiro, de modo a que as limitações de ordem territorial que – em virtude de um princípio de Direito internacional geral – se levantam ao exercício dos seus poderes não constituam um obstáculo intransponível à realização dos interesses nacionais fiscais. Como se disse, o quadro regulatório fixado através de uma convenção fiscal vigorará (apenas) nas situações ou relações fiscais que simultaneamente envolvam os Estados contratantes, o que significa que em cada convenção fiscal celebrada poderão ser adotadas soluções jurídico-normativas distintas. Daqui decorre, que no contexto do sistema fiscal nacional, questões fiscais objetivamente idênticas poderão receber um tratamento fiscal distinto, não apenas em virtude da aplicação alternativa ao caso de normas internacionais ou nacionais fiscais – conforme, respetivamente, exista ou não uma convenção aplicável –, mas também pela aplicação de diferentes normas internacionais fiscais conforme a concreta convenção internacional que se revele aplicável. Não resultará, porém, de tal facto uma automática quebra da coerência do sistema fiscal nacional, uma vez que, nos casos abrangidos por uma convenção internacional fiscal, as normas legais nacionais que lhe sejam potencialmente aplicáveis cedem perante as normas convencionais em termos aplicativos, sem que, de todo o modo, resulte prejudicada a respetiva validade – a qual resulta intocada – e a respetiva eficácia em relação aos casos por aquela não abrangidos. No que respeita às demais convenções vigentes sobre a matéria, mas celebradas com Estados que não estejam envolvidos no caso a regular, não manifestarão as mesmas a intenção de oferecer-lhe uma disciplina jurídica. Assim, a existência de diferentes regimes fiscais estabelecidos por normas internacionais de base convencional, não comportará, por si só, uma quebra da coerência do sistema fiscal, no pressuposto de que seja diferenciado o respetivo âmbito aplicativo[1252].

[1252] Nos casos em que as normas internacionais fiscais de natureza convencional se sobreponham no respetivo âmbito material de aplicação poderão surgir conflitos normativos. Em tais situações, para além da possibilidade de as próprias convenções resultarem munidas de "cláusulas de compatibilidade" que disciplinem a sua articulação com as normas de outras convenções, poderá revelar-se útil a convocação dos critérios tradicionais de resolução de conflitos, tais como o critério da sucessão temporal e da especialidade – poderão fornecer a base para a sua superação. A propósito do modo como poderão ser

O sistema fiscal português passará (ou, pelo menos, deverá passar), neste contexto, a assumir-se como um espaço jurídico no qual convivem, de modo articulado, normas nacionais fiscais e normas internacionais fiscais.

2.1. A natureza a-sistémica das normas fiscais internacionais

No ponto precedente tivemos oportunidade de chamar a atenção para o facto de o conjunto de as normas internacionais dotadas de intenção normativo-fiscal não se articularem entre si num agregado dotado de propriedades sistémicas, por contraposição à relação que as mesmas mantêm – ou, pelo menos, deverão manter – nas relações que estabelecem com as normas fiscais nacionais, hipótese em que se impõe o cumprimento daquelas exigências. Neste ponto, caberá justificar a afirmação da natureza a-sistémica das normas fiscais internacionais.

Independentemente da questão de saber se o conjunto de normas que dão corpo ao Direito internacional público reúne as propriedades necessárias para que se lhe possa reconhecer uma configuração sistémica, responderemos negativamente à questão de saber se as normas desse agregado que se reportam à disciplina de matéria fiscal constituem um sistema.

Desde logo, como teremos oportunidade de perceber, ainda que existam normas internacionais cuja previsão se reporta à – ou também à – regulação de questões fiscais, a partir delas não será possível extrair a existência de um (hipotético) "sistema fiscal internacional". Esta será, aliás, uma especificidade caraterizante do conjunto de normas de Direito internacional que se debruçam sobre tal matéria. Aquelas não se dirigem à criação e disciplina de um acervo de impostos através do qual se prossiga – a título principal, e sem prejuízo de outras – a finalidade de arrecadação de receita com vista à satisfação de necessidades financeiras decorrentes da promoção de um conjunto de valores e bens jurídicos supranacionais. Será assim, por diversas razões, entre as quais se poderá destacar: (i) a inexistência de uma vontade supranacional centralizada que avoque a responsabilidade exclusiva pela sua prossecução dos valores e bens jurídicos supranacionais; (ii) o facto de os mecanismos de financiamento das diversas organizações internacionais que assumem a promoção de bens e valores jurídicos supranacionais, salvo raríssimas exceções, não assentarem na arrecadação, por si mesmas, de receitas fiscais[1253]; e (iii) o facto de os Estados manterem grandes reservas no que respeita à

superados os conflitos de normas constantes de convenções internacionais – nomeadamente, por via da convocação do artigo 30.º da Convenção de Viena sobre Direito dos tratados –, cfr. BRAVO, Nathalie, *The Multilateral Tax Instrument and Its Relationship with Tax Treaties*, cit., 285 e seguintes.

[1253] A título de exemplo, a ONU é essencialmente financiada através de contribuições dos respetivos Estados-Membros (cfr. UNITED NATIONS, Financial Regulations and Rules of the United Nations, ST/SGB/2003/3, Article III, disponivel em https://www.unsceb.org), o mesmo sucedendo com a OMC (cfr. WORLD TRADE ORGANIZATION, Agreement Establishing the World Trade Organization, Article VII, disponivel em https://www.wto.org).

cedência das suas prerrogativas fiscais, as quais são tomadas como um reduto tendencialmente inamovível da sua soberania[1254]. Em todo o caso, ainda que não se articulem em torno do objetivo de constituir uma espécie de "sistema fiscal global", tal, por si só, não prejudica a possibilidade de as normas internacionais fiscais serem reunidas numa unidade normativa dotada de tendencial sistematicidade e completude.

Tal possibilidade é, no entanto, segundo cremos, prejudicada pela inexistência de um corpo normas (de caráter principiológico) de Direito internacional geral dotadas de especifica intencionalidade normativo-fiscal que, colocando-se em relação a elas numa posição de supraordenada, condicionem os desenvolvimentos regulatórios operados através de normas de Direito internacional particular (concretamente, os que têm lugar no contexto convencional, uma vez que é – essencialmente – neste contexto que surgem as normas internacionais fiscais). De facto, a mera existência de normas de Direito internacional geral dotadas de uma genérica intencionalidade normativo fiscal – e sem prejuízo da sua importância – não assegurará a densidade normativa necessária para que as normas internacionais fiscais se comportem entre si como se estivessem integradas num sistema. No que respeita à específica conformação conteudística das normas que integram as convenções internacionais fiscais, os Estados não se encontram condicionados pela existência de um específico conjunto de dados normativos que, colocando-se numa posição de supraordenação, se imponham aquando da busca das soluções que melhor resposta ofereçam aos interesses dos Estados contratantes. Por outro lado, a própria celebração de convenções internacionais – ou adesão às mesmas – com o propósito de solver, numa lógica de cooperação interestadual, os problemas que se levantam ao desenvolvimento da questão fiscal no plano internacional, não é algo a que obrigue uma qualquer norma internacional. O que se refere não é prejudicado pela existência de grande número de convenções fiscais firmadas no plano interestadual e de um significativo consenso que se vai registando ao nível da tipologia de soluções que são adotadas neste domínio, para cuja formação em muito tem contribuído um amplo conjunto de instrumentos de "soft law" emanados por organizações internacionais – a este respeito se evidenciando com particular destaque, como teremos oportunidade de analisar *infra*, o Modelo de Convenção da OCDE sobre tributação do rendimento e do património. A tendencial repetibilidade – e, em certa medida, a coerência – que se regista ao nível das soluções que vão sendo firmadas no contexto da celebração de convenções internacionais não é, no entanto, algo

[1254] A função fiscal integra o núcleo duro das atividades desenvolvidas pelos Estados, não sendo, por isso, de estranhar a relutância dos mesmos em ceder tais prerrogativas, nomeadamente no contexto das organizações internacionais nas quais participam. Cfr. GRAETZ, Michael, *Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policy*, *in* Tax Law Review, 2001, no. 54, 277; UCKMAR, Victor, e OUTROS, *Diritto Tributario Internazionale*, Manuale, Seconda edizione, Cedam, Milani, 2012, XXII.

que se imponha em termos jurídicos, e, quando conseguida, constitui, não raras vezes, o resultado de pressões de caráter político e económico, portanto, de contributos que estão para lá das fronteiras do domínio jurídico[1255]. A inexistência de tais vinculações leva a que os Estados sejam absolutamente livres (no plano jurídico) quanto à decisão de celebrar ou não convenções internacionais fiscais e disponham de uma ampla margem de discricionariedade (mais uma vez, no plano jurídico) ao nível da decisão sobre o específico conteúdo que – numa base negocial, e sopesando os respetivos interesses em presença – conferem às normas que nelas incluem. Ao contrário do que sucede no contexto interno, não existe neste contexto uma prévia e abstrata ponderação dos interesses em presença levada a efeito por um normador que estabeleça os padrões comportamentais a ser observados, admitindo-se que esse juízo acabe por ser concretizado no concreto momento decisório e de um modo juridicamente desvinculado. Os equilíbrios existentes revelam-se, assim, frágeis, sendo, aliás, frequentemente rompidos em virtude da adoção de uma posição concorrencial entre os Estados, que frequentemente competem entre si com vista à captação de investimento e receitas fiscais, tomando em consideração os seus interesses nacionais, sem que nessa equação sejam considerados os interesses nacionais dos demais Estados e eventuais interesses de caráter supranacional. Face ao contexto descrito, as convenções internacionais em matéria fiscal, sem prejuízo das adstrições jurídicas a que resultam sujeitas em virtude da aplicação de normas de Direito internacional geral dotadas de uma genérica (e assim, ténue) intencionalidade normativo-fiscal, acabam por constituir ilhas isoladas entre si[1256]. Cada uma delas vale por si e independentemente das demais, com caráter exclusivo nas relações mantidas entre os Estados contratantes, pelo que as exigências de coerência e completude apenas serão observadas no seu interior, por referência específico substrato material que pretendem regular. Daqui decorre, não apenas que podem divergir as soluções jurídicas incorporadas em convenções fiscais que assumam o mesmo âmbito material mas sejam celebradas entre Estados contratantes totalmente diferentes, como poderá suceder que o mesmo Estado faça parte de diferentes convenções fiscais com

[1255] O que se torna particularmente evidente quando se tome em consideração o facto de muitos dos Estados que ingressam em soluções convencionais segundo o supramencionado Modelo de Convenção – nomeadamente, aqueles que se encontram em vias de desenvolvimento – não mantêm particular interesse nas soluções nele contidas, as quais são, sobretudo, pensadas para acautelar os interesses de Estados desenvolvidos. A propósito, cfr. DOURADO, Ana Paula, Governação Fiscal Global, cit., 31-32; LITTLEWOOD, Michael, *Tax Competition: Harmful to Whom?*, in Michigan Journal of International Law, Volume 26, Issue 1, 2004, 485-587, disponível em https://www.oecd-ilibrary.org.

[1256] Trata-se de um conjunto de dados normativos cuja produção resulta maioritariamente de um acordo de vontades entre diferentes sujeitos de Direito internacional, com o propósito de regular dimensões fiscais específicas. Não se lhes associa uma visão holística. Ainda que possa existir um certo consenso ao nível da tipologia de soluções que neste contexto são adotadas – sobretudo em virtude da função coordenadora que certas organizações internacionais vão adotando neste domínio – como será o caso da OCDE e da ONU – não existe uma vinculação dos Estados à observância de uma estrutura normativa posicionada em termos supraordenados, o que faz com que cada convenção internacional acabe por – em certa medida – constituir uma espécie de "ilha" na qual convivem exclusivamente os Estados contratantes.

o mesmo âmbito material, celebradas com Estados contratantes diferentes e que incorporem soluções normativas distintas entre si. Uma vez que as convenções fiscais não comuniquem entre si, nenhuma exigência de coordenação – a respeito das concretas soluções que respetivamente adotam – se lhes imporá, pelo menos, em termos jurídicos. Apesar disso, levantam-se, não raras vezes, problemas ao nível da articulação das respetivas disposições, nas situações em que convenções internacionais autónomas e incomunicantes, reclamando a sua aplicação a uma mesma situação ou relação, conduzem a um resultado que nenhuma delas pretendiam – pense-se, a título de exemplo, nos casos de abuso das disposições das convenções fiscais, nos contribuintes, manipulando artificiosamente a factualidade da qual depende a aplicação de normas de mais do que uma convenção fiscal, acabam por obter uma poupança fiscal que não era pretendida por nenhuma delas[1257].

Partindo do que se acaba de expor, resulta evidente que no conjunto de normas internacionais fiscais poderão ser identificadas incoerências ou incompletudes sem que daí decorram especiais problemas. O que se refere não prejudica, em todo o caso, a exigência de que as normas internas e internacionais fiscais que, na sua consideração conjunta, dão corpo ao sistema fiscal nacional se articulem de modo tendencialmente coerente e completo, como tivemos oportunidade de observar no precedente Ponto. Por outras palavras, se a partir do conjunto das normas internacionais dotadas de intencionalidade normativo fiscal não se evidencia a formação de um sistema, o mesmo não sucederá a partir do momento em que tais normas – mediante o cumprimento dos pressupostos para o efeito exigidos – ingressem no sistema jurídico nacional.

2.2. A qualificação das normas internacionais fiscais dotadas de intencionalidade normativo-fiscal como normas de segundo grau

Dissemos já que as normas internacionais dotadas de intencionalidade normativo-fiscal não assumem o propósito de, entre si, dar corpo a um hipotético "sistema fiscal global" e vimos, também, que o seu conjunto não reúne as propriedades sistémicas das quais dependeria a qua qualificação como um sistema fiscal – ainda que, necessariamente, compreendido num sentido diverso daquele que é atribuído ao conceito no contexto nacional. Concluímos, no entanto, que as caraterísticas das

[1257] Assinala NATHALIE BRAVO que o problema dos conflitos normativos entre normas internacionais convencionais dever-se-á, em grande medida, aos seguintes aspetos: (i) inexistência de uma relação hierárquica entre normas internacionais convencionais; (ii) inexistência de um órgão normador centralizado capaz de assegurar a coerência sistemática entre as normas de diferentes convenções; e (iii) fragmentação das normas fiscais internacionais, registando-se uma proliferação de regimes específicos e desconexos entre si nos mais variado domínios. Cfr. BRAVO, Nathalie, *The Multilateral Tax Instrument and Its Relationship with Tax Treaties*, cit., 284. Em todo o caso, não estaremos aqui perante verdadeiros "conflitos normativos", pelo menos na aceção que atribuímos ao conceito no na presente investigação, uma vez que os mesmos pressupõe, que as normas tenham uma pretensão aplicativa à mesma situação concreta, o que não sucederá nestes casos.

quais depende a formação de um sistema poderão (deverão) ser observadas em relação ao conjunto especificamente formado pelas normas nacionais fiscais e pelas normas internacionais fiscais que ingressem no sistema jurídico-normativo nacional.

Ingressando no sistema jurídico-normativo nacional, as referidas normas internacionais fiscais correspondem a dados normativos que, no essencial, operam sobre as normas fiscais nacionais, apresentando-se, por isso, como *normas de segundo grau* ou *de sobreposição*. Quando tomado em consideração o seu específico perímetro material de aplicação, verifica-se que as mesmas tendem a desdobrar-se entre normas que procuram articular as faculdades normativas fiscais dos diferentes Estados, de modo a assegurar uma adequada composição das situações e relações fiscais que mantêm uma conexão simultânea com os respetivos sistemas fiscais, aspeto que, em abstrato, determinará a aplicabilidade das normas fiscais de ambos – enfrentando, a este nível, problemas como a dupla tributação internacional e a evasão e fraude fiscais internacionais –, e normas que procuram evitar que as limitações territoriais ao exercício dos poderes públicos estaduais constitua um obstáculo intransponível à eficácia das suas normas jurídicas, quando a mesma dependa de atuações levadas a efeito no território de outros Estados – levantando-se, a este propósito, a necessidade de estabelecimento de mecanismos de cooperação interestadual ao nível da troca de informações fiscalmente relevantes e da cobrança de créditos fiscais[1258]. Reportam-se, no essencial, à definição do âmbito de incidência das normas fiscais nacionais – no que especificamente respeita à disciplina de situações ou relações jurídicas plurilocalizadas – e ao seu âmbito de eficácia – a propósito da possibilidade de os seus efeitos, no contexto de mecanismos de colaboração fiscal interestadual, se produzirem no território de outros Estados. O que se refere revela-se evidente a propósito das normas internacionais fiscais cujo propósito assenta na eliminação (ou, pelo menos, atenuação) da dupla tributação internacional, uma vez que as mesmas – como veremos – não fundamentam, por si, as pretensões fiscais dos Estados contratantes, antes pressupondo que das normas nacionais de incidência fiscal daqueles resultem pretensões fiscais conflituantes e cumulativas, operando sobre as referidas normas com o propósito de evitar a dupla oneração dos contribuintes. O mesmo sucederá com as normas internacionais fiscais que operam em relação aos problemas da evasão e fraude fiscais internacionais, as quais operam no pressuposto da existência de pretensões fiscais deduzidas a partir de dados normativos nacionais. No entanto, a natureza de normas de *segundo grau* evidencia-se de modo particularmente evidente ao nível dos dispositivos contidos em convenções internacionais fiscais

[1258] São, portanto, normas que se colocam numa posição de instrumentalidade em relação às normas fiscais substantivas nacionais. Cfr. DOURADO, Ana Paula, Governação Fiscal Global, cit., 20.

que assumem o propósito de assegurar a eficácia extraterritorial das normas fiscais nacionais. Tais normas internacionais fiscais são, portanto, funcionalizadas pelo propósito de assegurar ou promover os bens ou valores jurídicos nacionais, quando tal pressuponha que as normas fiscais não vejam o seu âmbito de eficácia contido pelas fronteiras territoriais que se levantam ao exercício dos poderes públicos nacionais.

Embora as normas internacionais fiscais que visam a assegurar a instituição e funcionamento de mecanismos de colaboração interestadual em matéria fiscal tenham, nos últimos anos vindo a ganhar uma preponderância cada vez maior – sobretudo, a "reboque" da necessidade de dar uma resposta eficiente aos problemas da evasão e fraude fiscais internacionais –, não se deixará de reconhecer que o propósito de assegurar a eliminação – ou pelo menos, atenuação – dos problemas colocados pela dupla tributação internacional avocou a si uma grande parte do impulso normativo internacional fiscal. Em atenção a tal propósito, as normas internacionais fiscais desenvolveram-se, fundamentalmente, em termos negativos, enquanto imposições ou limites ao exercício dos poderes soberanos estaduais em matéria fiscal – isto é, da soberania fiscal, enquanto componente da própria soberania estadual que, em termos simples, traduz o poder de emanação de normas jurídicas em matéria fiscal[1259]. Esta afirmação pressupõe, no entanto, que se encontre superada a ideia de que tais poderes serão ilimitáveis. De facto, no atual contexto de desenvolvimento do Direito internacional, não parece sustentável a ideia de uma liberdade ilimitada dos Estados na concretização dos respetivos poderes normadores[1260]. Tal conceção ofenderia, desde logo, a própria essência do Direito internacional, uma vez que, ainda que no contexto interno a sua soberania possa ser concebida como ilimitada (na relação entre os Estados e os particulares sobre os quais o seu poder é exercido), no contexto internacional, a coexistência de diferentes soberanias estaduais implicará uma ideia de limitação (na relação entre os sujeitos de Direito internacional)[1261]. De facto, a soberania estadual não constitui um bloco indivisível, mas um conjunto de poderes e competências exercidas sobre determinado território, as quais se revelam suscetíveis de limitação, em maior ou menor medida. A mútua cedência dos Estados nos respetivos poderes, através da restrição da sua soberania, constitui, aliás, pressuposto do próprio equilíbrio das relações na comunidade internacional e do funcionamento desta em proveito dos

[1259] Sobre a questão, sempre atual, cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 290 e seguintes.

[1260] Cfr. RING, Diane, Democracy, Sovereignty and Tax Competition: The Role of Tax Sovereignty in Shaping Tax Cooperation, Boston College Law School Faculty Papers, Research Paper 171, 2009, 34.

[1261] Debruçando-se sobre a questão de modo particularmente interessante sobre a questão, cfr. MORAIS, Rui Duarte, Imputação de Lucros de Sociedades Não Residentes, O art. 6.º do CIRC no Quadro das Legislações CFC, Universidade Católica Portuguesa, 2003, 27, 35, 45. A propósito da referida distinção entre o plano interno e externo da soberania estadual, cfr. JEFFREY, J. Ramon, The Impact of State Sovereignty on Global Trade and International Taxation, Kluwer Law International, London, 1999, 25-27.

respetivos membros[1262]. Não será de modo diferente no que respeita ao exercício dos poderes normativos fiscais, importando dar como superados certos posicionamentos que, partindo de um conceito absoluto de soberania, de acordo com o qual a mesma não resultaria adstrita a quaisquer limitações jurídicas, assumiam caber ao normador fiscal nacional estabelecer, autónoma e unilateralmente, o âmbito aplicativo do respetivo sistema fiscal, sem que tal tarefa se encontrasse condicionada por normas de Direito internacional[1263]. Admite-se, em consequência, que as normas de Direito internacional podem condicionar – e efetivamente condicionam – a atividade do normador fiscal estadual aquando da definição da extensão do âmbito aplicativo dos respetivos impostos. Questão distinta será, no entanto, a de saber se os limites que se levantam ao exercício de tal poder são autónoma ou heteronomamente determinados, uma questão que, no fundo, acaba por coincidir com a de saber se as condicionantes que sobre o mesmo impendem se reconduzem exclusivamente a normas de Direito internacional particular ou se sobre ele também incidem normas de Direito internacional geral. Como teremos oportunidade de verificar – sem que as normas de Direito internacional geral devam ser, neste contexto, tomadas como irrelevantes –, o complexo de normas internacionais a ser convocado a respeito da regulação de matéria de impostos é essencialmente composto por normas de Direito internacional convencional, o que revela o facto de as limitações à soberania fiscal estadual constituírem, na verdade, autolimitações.

2.3. O perímetro jurídico-material das normas internacionais fiscais

As normas internacionais dotadas de uma específica intencionalidade normativo-fiscal podem ser segregadas em dois segmentos no que respeita à tipologia de matérias sobre as quais incidem: (i) normas que se dirigem à resolução dos problemas que se colocam ao nível da delimitação do âmbito de incidência das normas fiscais internas e sua aplicação situações ou relações plurilocalizadas; e (ii) normas que se dirigem à resolução de problemas que se colocam ao nível do âmbito de eficácia das normas fiscais e à necessidade de as mesmas produzirem os seus efeitos no território de outros Estados. Se as primeiras lidam com os problemas associados à possibilidade de as normas fiscais de um Estado determinarem a sua aplicação a pessoas, coisas ou factos localizados no território de outro Estado, as segundas contendem com a suscetibilidade de aplicação coativa das normas fiscais de um Estado no território de outro, relacionando-se com problemas como os da competência internacional

[1262] Cfr. JEFFREY, J. Ramon, The Impact of State Sovereignty..., cit., 21-22.

[1263] A propósito da contraposição entre perspetivas limitadas e ilimitadas da soberania fiscal estadual, cfr. MORAIS, Rui Duarte, Imputação de Lucros de Sociedades Não Residentes, cit., 23-31.

dos órgãos internos de aplicação do Direito (jurisdicionais ou administrativos) e da relevância de atos públicos de um Estado no território de outro.

2.3.1. A disciplina das relações jurídicas plurilocalizadas

A instituição de obrigações fiscais (sejam elas principais ou acessórias) envolve uma tarefa de recorte normativo das situações de facto cuja verificação se revelará apta a produzir o seu concreto nascimento. Nesta tarefa (que corresponde à construção da previsão normativa) impõe-se ao normador fiscal que (cumprindo as exigências formais, orgânicas, procedimentais e materiais às quais se encontre adstrito) promova uma delimitação precisa das dimensões objetivas, subjetivas, temporais e territoriais dos substratos factuais visados. Considerando as limitações de ordem geográfica a que se encontra sujeita a soberania estadual – mormente na sua dimensão fiscal –, não poderá o normador fiscal arrogar-se no exercício do poder fiscal em termos universais, devendo limitar a sua intervenção às realidades sociais que mantenham uma relação relevante com o seu território. Esta relação é estabelecida através do recurso a "elementos de conexão territorial", os quais correspondem aos componentes da previsão das normas fiscais que procuram exprimir uma ligação com o território nacional que pode ser de natureza: (i) subjetiva, manifestando a relação daquele e certas pessoas (como será o caso da consideração nacionalidade e da residência); ou objetiva, manifestação a relação daquele e certos factos ou objetos (como será o caso da consideração do local da fonte de produção de certo rendimento, do local onde ocorra o seu pagamento, do lugar do exercício de uma atividade, do lugar de realização de uma prestação de serviços ou transmissão de bens, do lugar da celebração de um contrato, do lugar onde se encontrem situados certos bens ou do local onde se encontre fixado um estabelecimento estável. Para além disso, tais elementos de conexão poderão operar de forma isolada (estabelecendo-se uma "conexão simples") ou de forma combinada, articulando-se reciprocamente de modo cumulativo, alternativa ou subsidiária ("conexão complexa")[1264]. Uma vez que resultem

[1264] Cfr. XAVIER, Alberto, Direito Tributário Internacional, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2016, 224-225. Do ponto de vista subjetivo, regista-se uma prevalência do recurso ao elemento da residência, em detrimento do elemento da nacionalidade, enquanto critério de referência para o estabelecimento de uma conexão relevante com o território sobre o qual os Estados exercem o respetivo poder fiscal. Cfr. XAVIER, Alberto, Direito Tributário Internacional, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2016, 261-262. Assim, no âmbito da tributação do rendimento, no qual os elementos de natureza subjetiva se manifestam com particular intensidade, observa-se uma tendência generalizada para o recurso ao critério da residência, sujeitando-se a imposto os sujeitos residentes no seu território, em relação a todos os rendimentos por si obtidos e independentemente de os obterem dentro ou fora daquele –, aplicando-se, por contraposição, o critério da fonte relativamente aos sujeitos não residentes, os quais ficam sujeitos ao imposto pelos rendimentos que obtenham no seu território, daqui decorrendo a exclusão da tributação dos sujeitos nacionais não residentes que não obtenham rendimentos em território nacional (cfr., no sistema fiscal português, artigos 16.º do CIRS e 4.º do CIRC). Já do ponto de vista objetivo, tendem a ser destacados os critérios da fonte e da situação dos bens. Ao primeiro (fonte) recorrem com frequência os impostos sobre o rendimento aplicados nos diferentes sistemas fiscais, estabelecendo-se uma conexão entre o território sobre o qual certo Estado exerce o respetivo poder fiscal e os rendimentos gerados nesse território. A partir dele, procura-se assegurar a repartição entre os rendimentos de um sujeito não residente que serão submetidos a tributação e aqueles que dela são dispensados (a este

concretamente cumpridos os elementos de conexão normativamente estabelecidos, a manifestação de capacidade contributiva visada será avocada pelo sistema fiscal, e tributada em conformidade.

Quando a realidade de facto tomada em consideração manifesta uma conexão exclusiva com o território de um único Estado, os eventuais problemas que possam levantar-se ao nível da sua localização territorial resultarão circunscritos ao interior do sistema jurídico, contendendo com aspetos como a determinação do concreto titular da receita tributária ou determinação do específico regime – por exemplo, regional ou municipal – territorialmente aplicável. Maiores dificuldades emergem, porém, nos casos em que a realidade factual tomada em consideração para efeitos do nascimento das obrigações fiscais revela conexões relevantes com o território de diferentes Estados. Para assinalar o facto de se relacionarem com diferentes territórios nacionais, fala-se, a este respeito, de situações ou relações plurilocalizadas. Estas podem estar na origem de situações de dupla tributação (quando mais do que um dos sistemas fiscais envolvidos deduz uma pretensão tributária em relação aos factos em presença) como de situações de dupla não tributação (quando nenhum dos sistemas fiscais envolvidos deduz uma pretensão tributária em relação aos factos em presença).

A necessidade de tomar em consideração e, consequentemente, de assegurar que as situações ou relações jurídicas plurilocalizadas recebem uma adequada regulação fiscal – tanto numa perspetiva nacional como internacional – sente-se com particular intensidade, em virtude da sua proliferação, como resultado do impetuoso processo de globalização económica que marcou as últimas décadas e que comportou assinaláveis transformações ao nível da distribuição do peso relativo entre as situações e relações fiscais que serão de qualificar como puramente internas – porquanto todos os seus elementos se relacionam de forma exclusiva com o território de um único Estado – e aquelas que devem ser qualificadas como plurilocalizadas – face à circunstância dos seus elementos se relacionarem com o território de diferentes Estados.

---

respeito, veja-se que, para referir a fonte dos rendimentos, tanto o CIRS como o CIRC utilizam a expressão "rendimentos obtidos em território nacional", definindo, posteriormente, critérios de localização da fonte em função do tipo e natureza dos rendimentos em causa, os quais funcionam como subelementos de conexão – cfr. n.º 1 do artigo 18.º do CIRS e n.ºs 3 e 4 do artigo 4.º do CIRC). Por sua vez, ao segundo (situação dos bens) recorrem impostos que – direta ou indiretamente – se relacionam com bens móveis ou imóveis, tomando por referência o local onde os mesmos se encontram. Tanto poderá estar em causa a consideração do local onde se encontram bens que em si por si mesmos integram o âmbito objetivo da tributação (pense-se no caso da tributação em sede de IMI, AIMI ou de IS – cfr., respetivamente, artigo 1.º do CIMI e n.º 3 do artigo 4.º do CIS), como a consideração do local onde se encontram bens a partir dos quais são gerados rendimentos sujeitos a tributação (pense-se no caso do IRS e do IRC – cfr., respetivamente, artigos 18.º do CIRS e 5.º do CIRC). Cfr. XAVIER, Alberto, Direito Tributário Internacional, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2016, 306. Nesta última hipótese, sobressai o recurso ao conceito de "estabelecimento estável" como via para o estabelecimento de uma conexão entre certos rendimentos e o território nacional. Quanto ao conceito de estabelecimento estável, cfr. SCHAFFNER, Jean, The Territorial Link as a Condition to Create a Permanent Establishment, in Intertax, Volume 41, Issue 12, 2013, 638 e seguintes. Para uma abordagem ao conceito, à luz do Plano BEPS, cfr. SANTOS, António Carlos dos, LOPES, Cidália Mota, Tax Sovereignty, Tax Competition and the Base Erosion and Profit Shifting Concept of Permanent Establishment, in EC Tax Review, Volume 25, 2016, 296 e seguintes.

A intensificação do processo de globalização – impulsionada pelo desenvolvimento dos meios de transporte e de comunicação, associados a um processo de progressiva liberalização dos mercados – propulsionou um conjunto de transformações estruturais ao nível do comércio internacional, as quais agravaram significativamente os problemas que tradicionalmente vinham associados às relações fiscais plurilocalizadas. Com efeito, os desenvolvimentos registados ao nível dos meios de transporte nas últimas décadas aumentaram a mobilidade de pessoas e bens, "encurtando" significativamente as distâncias entre os diferentes pontos do globo e tornando a sua deslocação mais célere, cómoda, económica e segura. Por sua vez, o desenvolvimento dos meios de comunicação tradicionais e a emergência de novas formas de comunicar – com destaque para o surgimento da Internet e massificação da sua utilização –, proporcionaram aos agentes económicos a possibilidade de contacto instantâneo e permanente, independentemente da respetiva localização geográfica, mas também o surgimento de novas formas de pagamento, as quais, sendo operadas eletronicamente, asseguram a deslocação de recursos financeiros de modo imediato e seguro para qualquer parte do globo. Para além das transformações operadas sobre o modo como se desenvolve o comércio à distância, o comércio eletrónico, assente na transação de bens incorpóreos, de modo instantâneo, através de plataformas eletrónicas, torna-se uma realidade e massifica-se.

No descrito contexto, a liberalização dos mercados, com a supressão (ou atenuação) das barreiras físicas, económicas e jurídicas entre os territórios dos diferentes Estados, conduziu a uma progressiva integração dos mercados, que passaram a funcionar numa lógica global, assente em fluxos permanentes de trocas comerciais transnacionais. Neste mercado de dimensão global, os bens e serviços transacionados são, cada vez mais, o produto de um contributo transnacional, e as forças de trabalho e o capital nele envolvidas assumem origens geográficas muito diversificadas. Ao mesmo tempo, regista-se a emergência de estruturas societárias – sociedades multinacionais e grupos societários – cuja atividade não é contida pelas fronteiras estaduais. Trona-se possível a pulverização da respetiva estrutura por diferentes territórios, de modo a beneficiar das vantagens – nomeadamente fiscais – que aos mesmos, respetivamente, se associam. Por aqui resultou uma, cada vez maior, integração das relações económicas e, portanto, dos mercados, à escala global, conduzindo a uma proliferação das situações e relações jurídicas simultaneamente conexas com os sistemas fiscais de diferentes Estados.

Em especial, a emergência e desenvolvimento do comércio eletrónico veio criar graves dificuldades aos sistemas fiscais, mormente às soluções clássicas que o no seu âmbito se foram formando, por referência às caraterísticas e modo de funcionamento do "comércio tradicional".

Enquanto este se carateriza por uma forte presença física e geograficamente localizada, revelando-se relativamente transparente a sua realização e a identidade dos respetivos intervenientes e realidades transacionadas, tudo se processa de modo diferente quando as transações comerciais são realizadas com recurso a meios eletrónicos[1265]. Ainda que a emergência do comércio eletrónico tenha precedido o surgimento da Internet, foi aquela que criou as condições necessárias para a sua globalização e massificação, uma vez que lhe assegurou uma plataforma de comercial de base mundial, dotada de elevados níveis de abertura, mobilidade e flexibilidade, que não se encontra limitada por condicionantes de ordem geográfica ou temporal. Assim, para além de ter permitido revolucionar o comércio à distância, o surgimento e desenvolvimento da internet criou as condições necessárias para o aparecimento da economia intangível, a qual abrange bens e serviços incorpóreos (tais como software, e-books, jogos, serviços de consultoria, etc.) comercializados eletronicamente. A partir do momento em que a transação de bens e serviços intangíveis passa a ser realizada através da Internet, para além de resultar dispensada a presença física das partes envolvidas (as quais podem envolver-se em trocas comerciais sem que sequer conheçam a respetiva identidade), a atividade comercial passa a ser desenvolvida de modo instantâneo entre o fornecedor e o consumidor (dispensando, assim, os intermediários característicos do comércio tradicional) e, desde que exista acesso à rede, sem constrangimentos de ordem geográfica[1266].

Não resulta, assim, difícil perceber que a atividade comercial desenvolvida nos termos descritos levanta importantes desafios ao nível da respetiva controlabilidade, constituindo, por isso, um desafio para os sistemas fiscais que se encontram, essencialmente, estruturados e adaptados em função das caraterísticas do comércio tradicional[1267]. O desenvolvimento de atividades económicas através de meios eletrónicos – mormente, através da Internet – comporta, assim, constrangimentos sérios à aplicação das soluções jurídico-fiscais tradicionais, uma vez que permite tornar menos evidente – ou mesmo ocultar – a realização e contornos das operações tributáveis, tanto numa perspetiva objetiva (a identificação da capacidade contributiva manifestada), como subjetiva (a identificação dos sujeitos envolvidos) e mesmo territorial (o local onde ocorrem), daqui resultando, para os sistemas

[1265] Pese embora neste contexto possam ser distinguidas as transações comerciais integralmente realizadas com recurso a meios eletrónicos ("comércio eletrónico") daquelas que apenas recorrem a eles a título parcial ("comércio assistido eletronicamente"), num e noutro caso a visibilidade e controlabilidade das operações – numa perspetiva fiscal – tende a ser significativamente reduzida, quando comparada com a alternativa de inexistência de recursos a tais meios. Quanto à terminologia enunciada, cfr. PIRES, Rita Calçada, Tributação Internacional do Rendimento Empresarial Gerado Através do Comércio Eletrónico, Almedina, Coimbra, 2011, 139-140.

[1266] Cfr. PIRES, Rita Calçada, Tributação Internacional do Rendimento..., cit., 150-162.

[1267] Assinalando o problema da localização das operações tributáveis face à "desmaterialização" de uma parte significativa dos factos tributários. cfr. XAVIER, Alberto, Direito Tributário Internacional, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2016, 299-300.

fiscais dos diversos Estados assinaláveis dificuldades ao nível da localização das operações tributáveis[1268].

Os critérios tradicionais de localização das operações tributáveis em sede dos impostos sobre o rendimento – mormente, os critério da residência e da fonte –, que foram construídos por referência a atividades cujo desenvolvimento pressupunha uma presença física, manifestando, por isso, debilidades operativas quando aplicados a atividades que não carecem de uma presença física nos territórios em que se desenvolvem, como será o caso do comércio eletrónico[1269]. Para além destas, acrescem evidentes as dificuldades em assegurar o cumprimento das obrigações fiscais, principais e acessórias, por parte dos sujeitos passivos.

Nos apartados subsequentes, atentaremos nos desenvolvimentos normativos internacionais promovidos com o propósito de fornecer um adequado enquadramento dos fenómenos de dupla tributação internacional e da evasão e fraude fiscais internacionais, os quais traduzem desenvolvimentos patológicos decorrentes da existência de situações ou relações jurídicas fiscais plurilocalizadas.

2.3.1.1. O problema da dupla tributação internacional

A questão fiscal ganha contornos de internacionalidade, sobretudo, a partir do final da Primeira Guerra Mundial, a partir da formação da convicção generalizada de que a interação (desarticulada) entre diferentes sistemas fiscais se revela suscetível de produzir situações de da dupla tributação internacional, cujos efeitos nocivos importaria eliminar, ou, pelo menos, atenuar, iniciando-se um processo de formação de conceitos e soluções jurídicas que ainda hoje se refletem no modo como são compreendidas e desenvolvidas as relações fiscais internacionais[1270].

[1268] A propósito da possibilidade de um agente económico que desenvolva uma atividade assente comércio eletrónico, atuar em diferentes territórios sem que resulte adstrito ao cumprimento de obrigações fiscais em nenhum deles, cfr. FALCÃO, Tatiana, MICHEL, Bob, Assessing the Tax Challenges of the Digital Economy: An Eye-Opening Case Study, in Intertax, Volume 42, Issue 5, 317 e seguintes.

[1269] Saliente-se, em todo caso, que o problema não reside nos critérios de conexão em si mesmo considerados, os quais mantêm a respetiva razoabilidade no que respeita à extração de uma pretensão fiscal a partir das relações subjetivas e objetivas que corporizam em relação a certo território, antes contendendo com o modo como os mesmos se encontravam originariamente densificados, uma vez que foram formulados no pressuposto da existência de uma presença física no desenvolvimento da atividade, como será o caso dos critérios da "direção efetiva" (através do qual se densifica o critério da residência) ou do "estabelecimento estável" (através do qual se densifica o critério da fonte dos rendimentos), os quais se apresentam desajustados (pelo menos na sua configuração original) para lidar como problema do comércio eletrónico. Para uma análise desenvolvida do problema, cfr. PIRES, Rita Calçada, Tributação Internacional do Rendimento..., cit., 214-269. Como explica AVI-YONAH, o recurso ao comércio eletrónico torna relativamente fácil às empresas que atuam ao nível internacional, evitar a identificação de um estabelecimento estável nos territórios em que a sua atividade é desenvolvida, face à ausência de uma presença física, o que acaba por dificultar a sua tributação pelos Estados que mantêm potenciais pretensões fiscais em relação aos rendimentos da sua atividade. Cfr. YONAH, Reuven S. Avi, *Tax Competition and E-Commerce*, Tax Notes Int'l 23, no. 12, 2001, 1396-1399.

[1270] Cfr. GRAETZ, Michael, *Taxing International Income*, cit., 315-316. As pressões criadas pelos agentes económicos atingidos pelo fenómeno e a intenção dos Estados de não criar – ou eliminar – os obstáculos ao desenvolvimento do comércio e investimento internacionais, asseguraram o contexto ideal para

Quando as situações ou relações que servem de base à constituição de obrigações fiscais principais – porquanto expressem capacidade contributiva – não se desenvolvem exclusivamente no interior do território de um único Estado, mas extravasam as suas fronteiras, coloca-se a possibilidade de serem tomadas como fiscalmente relevantes por mais do que um sistema fiscal, caso em que se registará um concurso de pretensões fiscais. Ora, a expressão "dupla tributação internacional" é utilizada, precisamente, para assinalar um fenómeno que corresponde à constituição de mais do que uma pretensão fiscal a partir de uma mesma situação de facto, em relação a um único sujeito e por referência ao mesmo período temporal, em virtude da aplicação simultânea de disposições normativas de diferentes sistemas fiscais que regulam impostos similares[1271].

A ocorrência de uma situação de dupla tributação internacional pressuporá, por isso, a existência de uma situação que para além de manter uma conexão com diferentes sistemas fiscais é tomada pelas suas normas como juridicamente relevante para o efeito da formação de obrigações fiscais principais. Este problema coloca-se, uma vez que na ausência de normas de Direito internacional geral que o condicionem especificamente o exercício das faculdades normativas fiscais estaduais, e sem prejuízo da vigência de uma ideia de razoabilidade a esse respeito, os Estados podem adotar diferentes critérios de conexão no âmbito de impostos semelhantes, assim como podem adotar uma pluralidade de critérios, atribuir sentido diferenciado aos mesmos critérios ou qualificar de modo diverso as realidades sobre as quais a tributação assenta[1272]. Pelas suas específicas caraterísticas, o problema da dupla tributação regista-se com especial intensidade no contexto da tributação do

---

que se iniciasse um processo dirigido ao estabelecimento de critérios de repartição do direito à tributação entre os diferentes Estados, os quais acabariam por ser chamados a vincular-se reciprocamente através de convenções. Cfr. MORAIS, Rui Duarte, Imputação de Lucros de Sociedades Não Residentes, O art. 6.º do CIC no Quadro das Legislações CFC, Universidade Católica Portuguesa, 2003, 89. Em todo o caso, a propósito de algumas manifestações do fenómeno, com um alcance mais limitado, que se registaram em momento anterior, cfr. PIRES, Manuel, Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento, Imprensa Nacional, Casa da Moeda, Lisboa, 1984, 182 e seguintes.

[1271] Quanto ao conceito e respetivos pressupostos, entre outros, cfr. UCKMAR, Victor, e OUTROS, *Diritto Tributario Internazionale*, cit., 45-46; PIRES, Manuel, PIRES, Rita Calçada, Direito Fiscal, cit., 204; PEREIRA, Paula Rosado, Princípios de Direito Fiscal Internacional, cit., 22. Foi este o problema que esteve na génese da formação do complexo de normas que designamos por "Direito fiscal internacional". Cfr. DOURADO, Ana Paula, Governação Fiscal Global, cit., 17.

[1272] Sintetizando, o problema da dupla tributação, para além de exigir uma situação que não se relacione exclusivamente com o território de um Estado, pressupõe que se registe uma desarticulação entre os elementos de conexão considerados nos sistemas fiscais envolvidos, o que poderá suceder nas seguintes circunstâncias: (i) falta de coincidência entre os critérios de conexão utilizados por diferentes sistemas fiscais no âmbito de incidência de impostos idênticos; (ii) falta de coincidência do sentido atribuído aos elementos de conexão utilizados por diferentes sistemas fiscais no âmbito de incidência de impostos idênticos; (iii) utilização de uma pluralidade de elementos de conexão; ou (iv) divergente qualificação das realidades sobre os quais a tributação assenta. Cfr. PIRES, Manuel, PIRES, Rita Calçada, Direito Fiscal, cit., 204-205; PEREIRA, Paula Rosado, Princípios de Direito Fiscal Internacional, cit., 24-25; UCKMAR, Victor, e OUTROS, *Diritto Tributario Internazionale*, cit., 48.

rendimento, no qual tem sido estudado com maior atenção, no entanto, os seus efeitos estendem-se para além daquele domínio, abrangendo também a tributação do património e da despesa[1273].

As situações de dupla tributação internacional, pese embora assentem numa situação de concorrência normativa, não se revelam suscetíveis de conduzir à emergência de contradições normativas, pelo menos, no sentido que atribuímos ao conceito aquando do estudo da exigência de coerência do sistema jurídico-normativo estadual. A partir do concurso de normas fiscais provenientes de diferentes sistemas, e independentemente do comando deôntico que se lhes associe, não se extrairá qualquer contradição lógica, uma vez que as mesmas se reportam a sistemas autónomos e incomunicantes. Por esse motivo, a exigência de coerência não pode ser reproduzida – pelos menos nos seus exatos termos – ao nível das relações entre normas de diferentes sistemas fiscais estaduais, o que significa que o sistema fiscal não perderá a sua coerência pelo facto de as soluções normativas fiscais que compreende no seu âmbito não se articularem em termos lógicos com as soluções adotadas no âmbito de outros sistemas fiscais estaduais, sem prejuízo da gravidade das consequências que daí possam decorrer, tanto para os contribuintes como para a própria consecução de alguns dos objetivos do sistema fiscal. Tais situações são, aliás, pacificamente assumidas como patologias emergentes da desarticulação entre diferentes sistemas jurídicos, que deverão ser objeto de sanação. Será assim, não porque operem uma qualquer quebra de sistematicidade interna aos sistemas estaduais envolvidos, mas em atenção aos efeitos que se lhe associam: dificultam a movimentação de capitais, pessoas, bens e serviços, provocando distorções que, criando obstáculos ao comercio internacional e prejudicando a criação de riqueza, se considera ser de evitar ou eliminar[1274].

Uma vez que se decida pela superação – ou, pelo menos, atenuação – do problema da dupla tributação, poderão ser assumidas duas abordagens diferentes: (i) adoção unilateral por cada Estado de soluções normativas tendentes a atenuar ou eliminar a dupla tributação, as quais tendem a buscar inspiração junto do consenso internacional que se formou a respeito da questão, traduzindo-se, geralmente, na utilização dos métodos da isenção ou do crédito fiscal[1275]; (ii) celebração de convenções internacionais, as quais constituem atos de conteúdo declarativo de vontade com natureza bilateral e

---

[1273] Cfr. CARPENTIERI, Loredana, *Le fonti del diritto tributario*, cit., 229; UCKMAR, Victor, e OUTROS, *Diritto Tributario Internazionale*, cit., 2012, 47.

[1274] Cfr. PIRES, Manuel, PIRES, Rita Calçada, Direito Fiscal, cit., 205. A dupla oneração fiscal que atinge o sujeito passivo poderá conduzi-lo, em certas circunstâncias, a renunciar à operação internacional atingida por tal fenómeno, preferindo uma atuação puramente interna, de modo a suportar apenas as onerações fiscais nacionais, que terão, em tais circunstâncias, um custo fiscal relativo mais reduzido face às primeiras. Cfr. UCKMAR, Victor, e OUTROS, *Diritto Tributario Internazionale*, cit., 4.

[1275] Os Estados podem adotar – e frequentemente adotam – normas unilaterais internas dirigidas à eliminação ou atenuação da dupla tributação internacional, inscrevendo-as nas suas leis internas e suportando os eventuais custos orçamentais daí decorrentes (como será, por exemplo, o caso dos regimes estabelecidos nos artigos 81.º e 91.º do CIRS). Cfr. VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, cit., 121.

são firmados entre duas ou mais partes que, através delas, disciplinam normativamente relações fiscais que envolvem os respetivos sistemas fiscais. Apenas neste segundo caso estamos perante normas internacionais fiscais, uma vez que a primeira abordagem assenta no recurso a normas jurídicas que têm origem nos núcleos de produção normativa internos.

Inexistindo uma norma de Direito tributário internacional geral que vede a dupla tributação, a solução para o problema (numa perspetiva internacionalista) passa pela disciplina pactuada entre os diferentes Estados, através de convenções internacionais contra a dupla tributação, tendencialmente redigidas de acordo com a Convenção-Modelo da OCDE (ou com outros modelos que a tomam por referência) e destinadas a assumir relevância nos sistemas jurídicos estaduais[1276]. Os limites ao poder fiscal acabam por surgir sob a roupagem de autolimitações, impostas pelos Estados a si mesmos, através da celebração de convenções internacionais (bilaterais ou multilaterais) mediante as quais se vinculam reciprocamente a respeitar certos limites ou a adotar soluções que permitam articular as respetivas soluções normativo-fiscais internas. Através da celebração de tais instrumentos, os Estados contratantes aceitam – em condições de reciprocidade – uma compressão bilateral à sua soberania fiscal, uma vez que cada um deles abdica de uma parcela dos respetivos poderes fiscais na condição de que a contraparte também o faça, nos exatos termos entre si acordados[1277].

É no contexto descrito que surgem as convenções internacionais celebradas com o propósito de atenuar ou eliminar a dupla tributação – comumente designadas por acordos de dupla tributação. Por via destas, os sujeitos de Direito internacional – maioritariamente Estados – firmam entre si medidas destinadas a evitar que um mesmo substrato de facto, respeitante ao mesmo sujeito passivo e no mesmo período temporal, seja simultaneamente tributado nas respetivas jurisdições. Trata-se de acordos (escritos) de vontades cujo escopo se traduz na regulação jurídica de situações fiscais internacionais, de modo a prevenir ou eliminar a ocorrência de situações de dupla tributação internacional, estabelecendo o modo de distribuição do poder fiscal entre os Estados contratantes e os métodos dos quais se socorrem para assegurar a eliminação da dupla tributação[1278]. Com efeito, confrontados com realidades fiscais transnacionais, os Estados lidam com o problema da dupla tributação através de normas internacionais convencionais que: (i) atribuem exclusivamente a um deles o poder impositivo em relação a determinadas categorias de factos tributários; (ii) fixam métodos

[1276] Cfr. CARPENTIERI, Loredana, *Le fonti del diritto tributario*, cit., 230. Ainda que hodiernamente, tanto a sua designação como o respetivo articulado, não respeitem exclusivamente a tal matéria, regista-se, no Modelo de Convenção da OCDE, uma predominância de normas que visam conter ou superar o problema da dupla tributação internacional.

[1277] Cfr. SANCHES, José Luís Saldanha, Manual de Direito Fiscal, Coimbra Editora, Coimbra, 80.

[1278] Cfr. PEREIRA, Paula Rosado, Princípios de Direito Fiscal Internacional, cit., 36.

destinados a atenuar ou eliminar a dupla tributação, quando seja reconhecida a ambos a faculdade de atingir as mesmas categorias de factos tributários (concurso de pretensões impositivas)[1279]. Em todo o caso, as convenções celebradas não incidem diretamente sobre o poder normativo dos Estados em matéria fiscal, mantendo-se na esfera do normador nacional o poder de criar e disciplinar os respetivos impostos, dando cumprimento às exigências impostas pelo princípio da legalidade fiscal, o qual determina a necessidade de uma intervenção (formal ou material) do órgão legiferante primário[1280].

Em virtude de políticas de feição nacionalista e protecionista, Portugal manteve-se, durante muito tempo, alheado da celebração de convenções internacionais com vista à eliminação da dupla tributação internacional, tendo a progressiva abertura ao comércio internacional e a preponderância do investimento estrangeiro, determinado a reversão desta tendência[1281], registando-se hodiernamente a sua participação numa alargada rede de convenções celebradas com aquele propósito, as quais tomam por base o Modelo de Convenção da OCDE[1282].

2.3.1.2. O problema da evasão e fraude fiscais internacionais

Embora a emergência de um corpo de normas internacionais dotadas de uma especifica intencionalidade normativo-fiscal se encontre intimamente relacionada com a necessidade de responder eficazmente ao problema da dupla tributação internacional, mais recentemente, os fenómenos de evasão e fraude fiscais internacionais conseguiram avocar a si alguma da atenção que era dispensada àquele primeiro problema.

As situações ou relações plurilocalizadas não comportam apenas o problema da dupla tributação internacional, como podem constituir a base sobre a qual são desenvolvidos certos esquemas e expedientes juridicamente desconformes, através dos quais se procura obter uma

[1279] Cfr. PEREIRA, Paula Rosado, Princípios de Direito Fiscal Internacional, cit., 37-38, 146-154; UCKMAR, Victor, e OUTROS, *Diritto Tributario Internazionale*, cit., 4, 11; XAVIER, Alberto, Direito Tributário Internacional, cit., 122; BRIAN, J. Arnold, *International Tax Primer*, cit., 138. Nos artigos 6.º a 22.º do Modelo de Convenção da OCDE, podemos encontrar uma abordagem ao problema da dupla tributação que passa pela limitação das pretensões fiscais dos Estados contratantes como método para a prevenção ou eliminação da dupla tributação internacional, enquanto nos seus artigos 23.º-A e 23.º-B, identificamos o recurso aos métodos de eliminação da dupla tributação internacional (os métodos da isenção e do crédito fiscal, bem como os respetivos desdobramentos).

[1280] Com efeito, as convenções contra a dupla tributação, por si só, não estabelecem normas de incidência, nem fundamentam pretensões fiscais dos estados contratantes, antes pressupondo que das normas de incidência vigentes nos respetivos sistemas fiscais resultam pretensões fiscais conflituantes. Cfr. VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, cit., 120-121; CARPENTIERI, Loredana, *Le fonti del diritto tributario*, cit., 230. Sendo assim, e tendo em consideração a posição relativa que as normas convencionais internacionais assumem quando ingressam no sistema jurídico português, em relação a uma pretensão fiscal que se dirija a uma situação ou relação plurilocalizada, importará apurar a existência de uma norma interna que lhe dê fundamento e da inexistência de uma norma convencional internacional que a limite.

[1281] Cfr. XAVIER, Alberto, Direito Tributário Internacional, cit., 105.

[1282] A cronologia das convenções celebradas por Portugal – a qual pode ser consultada em www.portaldasfinancas.gov.pt – é reveladora do ritmo e do sentido da abertura económica do país. Assinalando este aspeto, cfr. VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, cit., 117.

poupança fiscal, materializada no afastamento, redução ou diferimento da obrigação de pagamento do imposto. Trata-se, aqui, da transposição para o contexto internacional, dos problemas da evasão fiscal – a qual traduz a prática de atos ou celebração de negócios jurídicos num quadro genérico de conformidade jurídica, mas que são fiscalmente tomados como juridicamente desconformes em virtude do facto de o respetivo propósito normal ser subalternizado pelo objetivo – exclusivo ou principal – de obtenção de uma poupança fiscal – e da fraude fiscal – que traduz a obtenção daquela poupança através de comportamentos expressa e frontalmente proibidos pelas normas fiscais[1283]. Significa isto que, apesar da grande atenção dirigida ao problema da dupla tributação, a existência de situações ou relações plurilocalizadas poderá – no limite – conduzir ao problema diametralmente oposto, o da dupla não tributação. Na verdade, os esforços encetados pelos Estados com vista à eliminação da dupla tributação – que, no essencial, conduziram à proliferação de convenções de dupla tributação –, podem, em certos casos, acabar por ser utilizados por certos agentes económicos – mormente sociedades multinacionais – como instrumentos aptos a produzir resultados de "dupla não tributação" ou, pelo menos, de atenuação dos respetivos encargos fiscais, no contexto de práticas de evasão e fraude fiscais[1284]. Podem aqui figurar – entre outros – problemas tão diversos como a manipulação dos critérios de conexão, esquemas de preços de transferência ou o recurso a instrumentos híbridos, todos eles utilizados no contexto de situações ou relações jurídico-fiscais plurilocalizadas com o propósito de eliminar ou atenuar os encargos fiscais aos quais os contribuintes se encontram sujeitos.

Ainda que a preocupação com a contenção dos fenómenos da evasão e fraude fiscais internacionais tenha começado a evidenciar-se em momento anterior[1285], o Relatório sobre Concorrência Fiscal Prejudicial da OCDE de 1998 constituiu o ponto de viragem no que respeita à atenção que lhes passou a ser dedicada, assim se demonstrando, uma vez mais, o que acima se disse sobre a importância dos instrumentos de "soft law"[1286]. Constata aquela Organização que, sem prejuízo de a

---

[1283] A propósito dos conceitos enunciados, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Direito fiscal e autonomia da vontade, Do direito à livre planificação fiscal, in Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Heinrich Ewald Hörster, Almedina, Coimbra, 2012, 1213 e seguintes; SANCHES, José Luís Saldanha, Os Limites do Planeamento Fiscal – Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional, Coimbra Editora, Coimbra, 2006, 22.

[1284] Em todo o caso, para que tal suceda, para além da existência de uma situação que se relacione com o território de mais do que um Estado, será necessário que os elementos de conexão considerados nos sistemas fiscais envolvidos não coincidam entre si, seja diversa a densificação ou o sentido que lhes é atribuído ou se assuma uma diferente qualificação em relação às realidades sobre as quais a tributação assenta, em termos tais que, em certos casos, os contribuintes acabem por beneficiar de especiais circunstancias que determinem que nenhum dos sistemas fiscais envolvidos lhes dirija qualquer pretensão fiscal. Mediante tais circunstâncias, uma situação ou relação que mantenha uma conexão potencial com diferentes sistemas fiscais, poderá revelar-se suscetível de não ser tributada em nenhum deles.

[1285] Sendo, nomeadamente, refletida no teor das diferentes versões dos Modelos de Convenção da OCDE relativa ao combate à dupla tributação internacional a partir da versão de 1977, mediante a implementação de mecanismos que procuravam responder ao problema do abuso das convenções e implementar mecanismos de troca de informação e assistência entre administrações fiscais.

[1286] Cfr. OECD, Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue, 1988, disponível em https://www.oecd-ilibrary.org.

globalização ter comportado efeitos positivos no desenvolvimento dos sistemas fiscais – nomeadamente, encorajando os Estados a avançar com bases fiscais mais amplas e a reduzir as taxas de imposto aplicáveis –, acabou por criar um ambiente propício à adoção de práticas de concorrência fiscal[1287].

O exercício do poder fiscal por parte dos Estados carateriza-se por uma conformação finalística eminentemente estadual – e Portugal não será exceção. Aqueles, como tivemos oportunidade de perceber, socorrem-se da faculdade de criar normas jurídicas fiscais com o propósito de assegurar ou promover um conjunto de bens e valores jurídicos constitucionalmente consagrados, o que tanto poderá ocorrer em termos mediatos, através da criação de mecanismos que permitam arrecadar a receita necessária ao financiamento da atividade pública desenvolvida com aquele propósito, como em termos imediatos, através da criação de soluções jurídicas de natureza fiscal que têm em vista a sua direta realização, transformando os impostos em instrumentos de intervenção social, económica, ambiental, etc. Ora, o exercício do poder fiscal nos termos descritos no contexto de uma economia profundamente globalizada – que se carateriza pela interconexão dos mercados internos e pela elevada mobilidade de grande parte das realidades económicas fiscalmente relevantes –, acaba por colocar os Estados numa posição de recíproca concorrência na prossecução dos seus objetivos individuais, uma vez que a realização dos interesses de uns significará, com facilidade, a não realização dos interesses dos outros.

A arrecadação de receita fiscal e a captação de investimento externo constituem objetivos fiscais tipicamente conflituantes no plano interestadual, uma vez que os Estados concorrem entre si – comportando-se como verdadeiros agentes de mercado – quando procuram assegurar a maximização daquelas dimensões, incorporando nos seus sistemas fiscais regimes especificamente pensados com o propósito de influenciar as decisões dos agentes económicos no sentido de investir ou residir no seu território. Evidencia-se, assim, que os problemas da evasão e fraude fiscais internacionais são fortemente alimentados pelos próprios Estados, os quais – competindo entre si pela captação de contribuintes e investidores – estabelecem esquemas de tributação privilegiada que incentivam os agentes económicos a adotar os comportamentos supramencionados, de modo a deslocar artificial o local onde são atingidas as respetivas realidades fiscalmente relevantes[1288]. Regista-se, neste contexto, a emergência de "paraísos fiscais" e de "regimes fiscais preferenciais", através dos quais alguns Estados

[1287] Cfr. OECD, Harmful Tax Competition, cit., 13 e seguintes.

[1288] Cfr. NABAIS, José Casalta, A Erosão das Bases Tributárias das Sociedades, Boletim de Ciências Económicas, Volume LXI, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2018, 306-307; VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, Almedina, Coimbra, 2018, 121; DOURADO, Ana Paula, Governação Fiscal Global, cit., 32.

concorrem entre si, procurando, de modo artificial e agressivo, captar investimento e receitas fiscais externas, e a consequente adoção de condutas por parte dos contribuintes – pessoas singulares ou coletivas – no sentido do aproveitamento das vantagens associadas à aplicação de cada um dos regimes assinalados[1289].

Este fenómeno evidencia-se com especial intensidade ao nível da tributação das empresas multinacionais, uma vez que a progressiva integração dos mercados à escala global – potenciada pelo fenómeno de globalização e de liberalização da circulação de pessoas, bens e capitais, e pelos avanços ao nível dos meios de transporte e de comunicação, mormente os que conduziram à formação do comércio eletrónico – tem permitido que aquelas – assessoradas por uma imponente indústria da consultoria fiscal – adotem modelos de gestão também eles integrados à escala global, pulverizando a cadeia de produção e os centros de atividade por locais geograficamente distanciados, os quais são selecionados em razão de um conjunto variado de fatores, de entre os quais se destaca o fator fiscal. Ou seja, enquanto as empresas tendem a projetar a sua atividade sobre os mercados internacionais, competindo reciprocamente, os próprios Estados, através dos respetivos sistemas fiscais, envolvem-se numa crescente concorrência, dirigida à maximização da captação de investimento e das respetivas receitas fiscais.

No contexto descrito, acaba por se produzir um resultado de soma negativa, uma vez que os primeiros Estados a adotar medidas fiscais que mereçam tal qualificação, acabam por ser copiados pelos demais, já não com o propósito de obter um aumento das receitas fiscais e do investimento, mas com o propósito de assegurar a sua não diminuição, traduzindo, assim, uma verdadeira "race to the bottom"[1290]. Para além disso – e considerando os comportamentos de evasão e fraude fiscais internacionais que tende a potenciar –, assinala-se um conjunto de resultados indesejáveis que importará evitar, tais como distorções de mercado, face à alteração dos padrões normais de investimento, a redução nos níveis de justiça dos sistemas fiscais dos diferentes Estados, em virtude dos desequilíbrios registados ao nível da distribuição dos encargos fiscais, traduzidos numa desoneração das realidades fiscais dotadas de maior mobilidade (tais como os rendimentos

[1289] No referido Relatório, os "paraísos fiscais" são descritos como sistemas fiscais sem impostos sobre o rendimento ou com impostos meramente nominais, que reunissem pelo menos uma de três condições: (i) ausência de uma efetiva partilha de informação; (ii) ausência de transparência; ou (iii) falta de atividade substancial pelos respetivos contribuintes. Os "regimes fiscais preferenciais", por sua vez, são descritos como regimes fiscais sem taxas efetivas ou com taxas reduzidas e que reunissem pelo menos uma de três condições: (i) exclusão do acesso aos sujeitos residentes ou que desenvolvam atividades no seu território; (ii) ausência de uma efetiva partilha de informação; ou (iii) ausência de transparência. Cfr. OCDE, Harmful Tax Competition, cit., 21 e seguintes. Para uma interessante análise em torno da questão de saber se é desejável e exequível evitar que os menos desenvolvidos se socorram de regimes preferenciais como via de atração de investimento estrangeiro, cfr. LITTLEWOOD, Michael, *Tax Competition: Harmful to Whom?*, cit., 411 e seguintes.

[1290] Cfr. DOURADO, Ana Paula, Governação Fiscal Global, cit., 36.

empresariais ou os rendimentos de capital) e numa oneração acrescida daquelas que se caraterizam por uma menor mobilidade (tais como os rendimentos do trabalho dependente, a propriedade imobiliária ou o consumo) ou o desencorajamento do cumprimento voluntário das obrigações fiscais por parte dos contribuintes e consequente aumento dos custos de cumprimento voluntário e administrativo. Assim, para além de colocarem em causa os equilíbrios que, ao longo de várias décadas, se foram formando no contexto internacional, os fenómenos que se descreve acabam por colocar em crise a própria realização das finalidades dos sistemas fiscais nacionais – ou, pelo menos, a sua realização em conformidade com os respetivos princípios constitucionais enformadores.

O supramencionado Relatório constituiu um impulso importante para o desenvolvimento de mecanismos de cooperação entre os diferentes Estados ao nível da aplicação dos impostos, considerando-se que a existência de mecanismos capazes de assegurar uma efetiva troca de informações fiscalmente relevantes entre administrações fiscais se assume de grande relevância ao nível da luta contra a evasão e fraude fiscais (aspeto especificamente analisado no Ponto 2.3.1.2.). No entanto, para além desta dimensão de caráter adjetivo, as preocupações com os efeitos decorrentes do fenómeno assinalado acabaram por se fazer sentir numa dimensão substantiva, através das específicas soluções normativas introduzidas nas convenções fiscais celebradas pelos Estados. De facto, o (atualmente designado) Modelo de Convenção da OCDE em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património, ao longo das respetivas revisões, foi evidenciando uma preocupação cada vez maior com os problemas da evasão e fraude fiscais internacionais, aspeto que se traduziu na inclusão no respetivo articulado de disposições que procuram dar resposta a específicas manifestações do fenómeno[1291], como a sua abordagem ao nível dos Comentários aos respetivos artigos[1292]. Consequentemente, as convenções celebradas e revistas ao abrigo das referidas versões do Modelo, acabaram por incorporar tais preocupações. Através de mecanismos de cooperação – traduzidos na celebração de convenções internacionais – os Estados encontram uma via apta – ou, pelo menos, necessária – para que resultem salvaguardados bens ou valores jurídicos supranacionais – registando-se, a este respeito, uma grande preocupação com a salvaguarda da neutralidade fiscal com vista a assegurar a eficiência económica no plano internacional –, mas também para que sejam acautelados

[1291] Veja-se, a este propósito, os artigos 10.º, 11.º e 12.º, o n.º 2 do artigo 17.º e o artigo 29.º do Modelo de Convenção Fiscal sobre tributação do rendimento e do património, disponível em https://www.oecd-ilibrary.org.

[1292] Cfr. os parágrafos 54 e seguintes dos Comentários ao artigo 1.º, os parágrafos 17 e 22 dos Comentários ao artigo 10.º, o parágrafo 12 dos Comentários ao artigo 11.º e o parágrafo 7 dos Comentários ao artigo 12.º do Modelo de Convenção Fiscal sobre tributação do rendimento e do património, disponível em https://www.oecd-ilibrary.org.

certos bens ou valores jurídicos nacionais cuja tutelam, neste contexto de globalização económica, acaba por pressupor uma atuação articulada entre diferentes Estados.

Depois de uma fase de alguma inércia a esse respeito, a luta contra os problemas da evasão e fraude fiscal internacional acabou por ganhar um novo fôlego com a aprovação do Plano de Ação lançado pela OCDE em 2013, por incumbência do G20, o "Base Erosion and Profict Shifting" ("Plano BEPS"), o qual se propôs a lidar com os problemas da "erosão das bases tributárias" – que traduz a evitação da ocorrência do facto tributário ou do facto gerador num determinado país, subtraindo em relação a este a correspondente base tributável e deslocando-a para países que se caraterizam uma tributação inexistente ou atenuada – e do "desvio de lucros" – que consiste na deslocação dos lucros produzidos num determinado país para outros países que se se caraterizam uma tributação inexistente ou atenuada, já após a ocorrência do facto tributário ou facto gerador[1293]. Não obstante a diferente terminologia adotada, estes – quanto a nós – são fenómenos que não deixam de se enquadrar nas categorias gerais da evasão e fraude fiscal, justificando-se a respetiva autonomização concetual – apenas – em atenção ao propósito de colocar em evidência a especificidade das suas causas e dos seus efeitos, bem como as eventuais abordagens que possam ser assumidas para assegurar a sua resolução ou atenuação[1294]. Assim, assumindo o objetivo essencial de preservar a base fiscal dos Estados – através de soluções e ferramentas que os habilitem a contrariar os fenómenos de evasão e fraude fiscais – o referido Plano desdobra-se em 15 linhas de ação, cujo perímetro material abrange matérias tão diversificadas como os desafios colocados ao nível da economia digital, as assimetrias híbridas, das sociedades estrangeiras controladas, a dedutibilidade de juros e outros gastos, as "práticas fiscais agressivas", o abuso das disposições dos tratados, o afastamento artificial da qualificação de estabelecimentos estáveis, o reforço da regulação sobre preços de transferência e o aumento da eficiência dos mecanismos de resolução de litígios. Em todo o caso, importa não perder de vista que estamos perante um (macro)instrumento de "soft law", pelo que as soluções vertidas nas suas diferentes ações mais não constituem do que simples recomendações – aliás, de intensidade variável[1295] –, às quais podem os Estados destinatários aderir ou não. Carecendo de vinculatividade,

[1293] Neste sentido, cfr. NABAIS, José Casalta, A Erosão das Bases Tributárias das Sociedades, cit., 293.

[1294] Cfr. NABAIS, José Casalta, A Erosão das Bases Tributárias das Sociedades, cit., 295. São problemas que se colocam, sobretudo, em virtude da elevada mobilidade transnacional de certas realidades fiscais, fazendo-se sentir os respetivos efeitos negativos ao nível dos Estados que em virtude do mesmo veem a sua receita fiscal ser reduzida, mas também ao nível dos contribuintes cuja situação não é caraterizada pela referida mobilidade, como será o caso dos trabalhadores dependentes (sobretudo os menos qualificados) e dos proprietários de bens imóveis, os quais tendem a ver aumentar os respetivos encargos fiscais. Por outro lado, beneficiam dele os Estados para os quais são artificialmente deslocadas as realidades fiscalmente relevantes ou desviados os lucros realizados, bem como os contribuintes cuja situação se carateriza pela elevada mobilidade e aproveitam o fenómeno como via para a redução dos respetivos encargos fiscais.

[1295] Neste sentido, Cfr. VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, cit., 125.

assumem o propósito de ser incorporadas em instrumentos de "hard law", o que, efetivamente, tem vindo a suceder, seja por impulso de outras organizações internacionais, como é o caso da UE, seja através da adoção de medidas unilaterais (produção normativa interna) e bilaterais (celebração de convenções internacionais) por parte dos Estados membros e não membros da OCDE[1296]. Não cabendo aqui proceder a uma análise individualizada de cada uma das supramencionadas linhas de ação[1297], importará, ainda assim, salientar que a necessidade de implementar as soluções propostas pelo Plano BEPS, determinou que a sua Ação 15 consistisse na recomendação da celebração de uma convenção multilateral através da qual se alterasse as convenções bilaterais de dupla tributação que os Estados signatários mantêm em vigor, adaptando-as às demais recomendações do Plano, de modo célere e sincronizado. Com efeito, a existência de mais de 3.000 convenções vigentes, torna praticamente impossível a renegociação individual de cada uma delas de modo célere e coordenado. A solução encontrada para superar esta dificuldade passou por uma solução de caráter inovatório – pelo menos no contexto fiscal[1298] – para a qual alguns autores vinham já a apontar há algum tempo[1299], que consistiu no recurso a um instrumento convencional de natureza multilateral – o Multi-Lateral Instrument ("MLI")[1300] – cujos efeitos, apesar disso, se produzem segundo uma base bilateral, uma vez que tem por objeto a alteração de convenções bilaterais mantidas em vigor pelos Estados signatários.

[1296] Neste sentido, cfr. NABAIS, José Casalta, A Erosão das Bases Tributárias das Sociedades, cit., 316-318. Sem prejuízo da sua diferente densificação, o sistema fiscal português integrava uma parte significativa das soluções que viriam a ser propostas no âmbito do Plano BEPS, antes mesmo do desenvolvimento deste, como é o caso do regime aplicável às empresas estrangeiras controladas (artigo 66.º do CIRC), as limitações à dedutibilidade de juros (artigo 67.º do CIRC), a cláusula geral antiabuso (artigo 38.º da LGT) ou a comunicação de esquemas de "planeamento fiscal abusivo" (Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro). A propósito desta questão, cfr. COURINHA, Gustavo Lopes, BEPS e o sistema fiscal português: uma primeira incursão, in Cadernos de Justiça Tributária, n.º 4, CEJUR, Braga, 2014, 3-10. Em todo o caso, e sem prejuízo das alterações às normas nacionais decorrentes de disposições normativa emanadas pelas instituições da UE (nas quais o Plano BEPS tem uma influência mediata), o referido plano impulsionou iniciativas normativas de origem interna, o que, a título de exemplo, se pode evidenciar a partir da alteração do artigo 121.º-A e adição do artigo 121.º-B do CIRC – na sequência das recomendações estabelecidas na Ação 13 do Plano BEPS, por via da Lei n.º 98/2017, de 24 de agosto – com vista à instituição de obrigações declarativas no contexto dos grupos de empresas, quando cumpram determinados pressupostos, que vinculam a "entidade-mãe final, ou a entidade-mãe de substituição" à obrigação de apresentação de uma "declaração financeira e fiscal" por cada "país ou jurisdição fiscal reativa às entidades constituintes desse grupo" ("Country-by-Country Report"), obedecendo ao modelo previsto na Portaria n.º 37/2017, de 11 de dezembro; ou da alteração do artigo 50.º-A do CIRC – na sequência das recomendações estabelecidas na Ação 5 do Plano BEPS, por via do Decreto-Lei n.º 47/2016, de 22 de agosto, na sequência da autorização concedida pelos n.ºs 1 e 2 do artigo 140.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março – com vista à alteração do tratamento fiscal mais favorável reconhecido aos rendimentos relativos a ativos de propriedade intelectual (usualmente denominados de "IP Regimes" ou "Patent Boxes"), de modo a garantir o respetivo alinhamento com os critérios relativos à exigência de atividade substancial.

[1297] Para uma análise das mesmas, cfr. DOURADO, Ana Paula, Governação Fiscal Global, cit., 62 e seguintes.

[1298] Referindo-se à utilização desta técnica no âmbito de outras matérias, Cfr. BRAVO, Nathalie, *The Multilateral Tax Instrument and Its Relationship with Tax Treaties*, *cit.*, 280-281.

[1299] Cfr. JONES, John Avery, BAKER, Philip, The Multiple Amendments of Bilateral Double Taxation Conventions, cit., 21; INNAMORATO, Caterina, Expeditious Amendments to Double Tax Treaties Based on the OECD Model, cit., 120.

[1300] Cfr. Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, disponível em https://www.oecd.org.

Verifica-se, em face do exposto, e uma vez mais, a grande preponderância dos instrumentos de "soft law" produzidos com o propósito de assegurar uma adequada resposta aos problemas que no contexto internacional se colocam à questão fiscal. As recomendações ínsitas nos mesmos, acabam por impulsionar a produção e moldar o conteúdo de instrumentos de "hard law", tanto de origem internacional (convencional) como nacional.

2.3.2. A necessidade de colaboração interestadual na aplicação de normas fiscais

O fenómeno de ingresso de normas de Direito fiscal internacional no sistema fiscal interno português não limita os seus efeitos ao domínio substantivo da disciplina das situações fiscais plurilocalizadas. Ainda que na perspetiva dos contribuintes a eliminação da dupla tributação internacional constitua o tópico mais importante, o recurso à celebração de convenções fiscais pode ser orientado pelo propósito de dar reposta a problemas ou necessidades diferentes, como será o caso da criação de mecanismos de cooperação internacional na aplicação dos impostos internos de cada Estado.

O poder público estadual não é (jurídica ou faticamente) ilimitado, encontrando-se, nomeadamente, sujeito a condicionantes de ordem territorial, em virtude da vigência de um princípio de Direito internacional geral que – não se limitando ao domínio fiscal – estabelece que cada Estado deverá abster-se de penetrar no âmbito territorial no qual sejam exercida a autoridade dos demais. Daqui decorre um importante condicionante ao desenvolvimento do poder fiscal por parte dos Estados[1301], uma vez que, pese embora os seus comandos normativos possam – em abstrato – almejar a produção de efeitos para lá das suas fronteiras territoriais, aqueles não serão capazes de – por si mesmos – impor o seu cumprimento no território de outros Estados. Apesar disso, não será infrequente que as pretensões fiscais de um Estado se encontrem dependentes de uma intervenção no território de outro – o que, aliás, poderá suceder com frequência no caso de situações ou relações jurídico-fiscais plurilocalizadas –, acabando a sua concretização por esbarrar nos limites territoriais impostos à soberania estadual. O problema que acaba de se assinalar torna-se particularmente evidente ao nível: (i) da obtenção, por parte de um Estado de informações fiscais que se encontram na disponibilidade de outro; e (ii) da obtenção, por parte de um Estado da colaboração de outro ao nível da execução dos seus créditos fiscais.

[1301] Cfr. JEFFREY, J. Ramon, *The Impact of State Sovereignty...*, cit., 43.

i) Colaboração interestadual ao nível do acesso a informações fiscais

A dimensão extraterritorial das realidades fiscalmente relevantes determina que, não raras vezes, a informação sobre as mesmas – e que se apresenta útil ou necessária ao respetivo tratamento fiscal – não se encontra na disponibilidade da administração fiscal do Estado que em relação a elas mantem uma potencial pretensão fiscal. A superação deste problema será, na maioria das vezes, encontrada em mecanismos de cooperação interestadual que assumem por objeto a partilha ou troca de informações entre as administrações fiscais de diferentes Estados. No entanto, perante a inexistência de normas de Direito internacional geral que ofereçam ao problema um padrão normativo de atuação, os Estados – como teremos oportunidade de explicar – encontram no Direito internacional particular os mecanismos aptos a assegurar o acesso a informações com relevância fiscal que se encontram na disponibilidade de autoridades fiscais de outros Estados, mas de cujo acesso depende a boa aplicação das suas normas fiscais[1302]. Esta forma de cooperação entre os Estados desempenha, aliás, um papel decisivo ao nível do combate aos fenómenos de evasão e fraude fiscal internacionais.

ii) Colaboração interestadual ao nível da execução de créditos fiscais

Para além das dificuldades assinaladas ao nível da obtenção de informações fiscalmente relevantes, o facto de os Estados não poderem exercer o seu poder soberano no território dos demais prejudica a possibilidade de fazerem valer – direta e unilateralmente – os respetivos créditos fiscais para lá das suas fronteiras. Tomando em consideração os elevados níveis de mobilidade de que beneficiam as pessoas, bens e capital, constata-se, com frequência, que a efetivação dos créditos fiscais dependerá da prática de atos em circunscrições territoriais que se encontram para lá das respetivas fronteiras, de onde resulta uma certa desproteção dos Estados nesta matéria. Na verdade, a emanação de normas fiscais que não possam ser concretamente impostas aos respetivos destinatários será um exercício desprovido de sentido, constituindo a efetividade da cobrança uma dimensão essencial de qualquer imposto[1303]. Será, assim, possível destacar a necessidade de uma modalidade de cooperação mais intensa do que a simples troca de informações, a qual traduz a conjugação de esforços dos Estados ao nível da cobrança de créditos fiscais.

***

[1302] Cfr. UCKMAR, Victor, e OUTROS, *Diritto Tributario Internazionale*, cit. 116.

[1303] Este é, aliás, um problema que assume uma posição central no contexto fiscal internacional. Cfr. GRAETZ, Michael, *Taxing International Income*, cit., 312-313.

Considerando o desencontro que se pode registar entre a dimensão extraterritorial do âmbito aplicativo das normas fiscais e a dimensão intraterritorial dos poderes públicos administrativos dirigidos à sua aplicação, torna-se clara a necessidade de instrumentos internacionais de cooperação estadual – sobretudo ao nível dos enunciados domínios da troca de informação fiscal e da cobrança de créditos fiscais – para que as respetivas pretensões fiscais substantivas possam tornar-se efetivas. No entanto, a cooperação entre Estados na realização dos atos necessários à aplicação dos respetivos impostos, não é algo a que obrigue alguma norma de Direito internacional geral, existindo, aliás, manifestações opostas à presença de uma norma de tal espécie[1304]. Neste pressuposto, como forma de dar resposta aos entraves que se colocam ao exercício de prerrogativas fiscais fora do seu território os Estados recorrem à celebração de convenções internacionais, pelas quais se vinculam a cooperar entre si naqueles domínios[1305]. Através delas, o Estado credor socorre-se de um outro Estado, o qual, sendo caso disso, promoverá – no seu território e socorrendo-se dos meios e tramitação prevista para o efeito no seu sistema fiscal – a disponibilização da informação necessária ou execução coerciva do crédito fiscal em questão[1306]. Na ausência destes instrumentos, as normas de um Estado que assumam a pretensão de ser aplicadas no território de outro, terão natureza meramente declaratória, resultando desprovidas de eficácia jurídica. O Estado que tentasse atuar de forma coerciva sobre o território de outros Estados, sem obter o respetivo consentimento, para além de incorrer num ilícito internacional, veria os seus atos contaminados por uma impossibilidade material de se tornarem efetivos.

A evolução dos instrumentos tendentes a assegurar a cooperação administrativa entre os Estados em matéria fiscal resulta, em grande medida, de um movimento de reação aos fenómenos de concorrência fiscal internacional e de evasão e fraude fiscais internacionais, traduzindo um processo gradual, o qual beneficiou de contributos variados, provindos de instrumentos de "soft law" e de "hard

---

[1304] Considerando o modo como se desenvolvem as relações interestaduais naqueles domínios, não parece haver espaço para a consideração de que os Estados se sintam obrigados por uma hipotético princípio ou costume internacional nesse sentido, visto que a recusa de cooperação não é assumida como ilícita no plano internacional, antes se constatando ser a mesma entendida como uma decisão discricionária de cada Estado, subordinada aos respetivos interesses. Cfr. ESPADAFOR, Carlos María López, *Principios Básicos de Fiscalidad Internacional*, cit., 60.

[1305] Neste contexto, será possível evidenciar dois segmentos normativos distintos: (i) normas que disciplinam a competência dos órgãos administrativos ou jurisdicionais para atuarem relativamente a situações ou relações fiscais cujos elementos estruturantes se encontram dispersos por diferentes sistemas fiscais (como será o caso das que atribuem competência a órgãos administrativos ou jurisdicionais para a aplicação de normas fiscais estrangeiras, execução coerciva de créditos fiscais estrangeiros; e das que contendem com a legitimidade para a prática de atos administrativos em território estrangeiro, tais como investigações, exames à contabilidade, vistorias, notificações, etc.); e (ii) normas que disciplinam a possibilidade e o modo como os atos administrativos ou jurisdicionais em matéria fiscal praticados num Estado podem produzir os seus efeitos no território de outro (será o caso de normas que estabelecem mecanismos através dos quais a AT de um Estado pode solicitar informações relativas a sujeitos e realidades fiscais localizados noutro Estado, pode realizar notificações nesse território ou invocar um título executivo para nele executar crédito fiscal de que seja titular. A propósito da questão, Cfr. XAVIER, Alberto, Direito Tributário Internacional, cit., 58-59; ROCHA, Joaquim Freitas da, Lições de Procedimento e Processo Tributário, cit., 93.

[1306] Cfr. XAVIER, Alberto, Direito Tributário Internacional, cit., 782.

law"[1307]. Partindo dos dados normativos existentes, será possível afirmar que estabelecimento de vias de cooperação interestadual ao nível da cooperação administrativa entre estados em matéria fiscal – mormente, ao nível da troca de informações fiscais e cobrança de créditos – pode obter concretização

[1307] Sem prejuízo de as preocupações internacionais em assegurar a cooperação administrativa em matéria fiscal entre os Estados retroagir a momento anterior – registando-se, a este propósito, ainda no ano de 1988, o desenvolvimento e celebração da Convenção Multilateral sobre a Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal –, o supramencionado Relatório sobre Concorrência Fiscal Prejudicial da OCDE de 1998 e o "Forum on Harmful Tax Practises" que lhe seguiu, foram determinantes ao nível do incremento da celebração de convenções com aquele objetivo. Na sequência destes, foram elaboradas listas de territórios qualificados como "paraísos fiscais", em relação aos quais a generalidade dos Estados da OCDE passaram a prever regimes fiscais especialmente agravados, aspeto que contribuiu para o aumento do número de convenções celebradas por Estados – por referência ao Modelo de Convenção para da OCDE sobre troca de informações em matéria fiscal de 2002 – que pretenderam sair ou evitar a respetiva integração das referidas listas. Tomando o exemplo português, será possível identificar – com fundamento no artigo 63.º-D da LGT – a existência de uma listagem de "países, territórios ou regiões com um regime fiscal claramente mais favorável" – conforme discriminados na Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro –, os quais se encontram sujeitos a regimes fiscais agravados, tais como a aplicação de taxas de tributação autónoma até 55% aos pagamentos realizados em benefícios de entidades neles domiciliadas (cfr. n.º 8 do artigo 88.º do CIRC), a aplicação de uma taxa liberatória de 35% aos rendimentos obtidos em território português, por entidades domiciliadas naqueles territórios (cfr. n.º 16 do artigo 72.º do CIRS) ou a aplicação de uma taxa fixa de 7,5% em sede de IMI aos prédios de que sejam titulares entidades domiciliadas naqueles territórios (cfr. n.º 4 do artigo 112.º do CIMI). A partir do ano de 2009, em decorrência do "Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes", regista-se uma alteração da estratégia utilizada no combate aos fenómenos enunciados. Neste sentido, a OCDE procurou implementar uma abordagem inclusiva, assente no estabelecimento de um padrão internacional de transparência e de troca de informações considerado válido para todos os Estados, sem exceção, de modo a atrair os países e territórios qualificados como "paraísos fiscais" para a celebração de convenções de troca de informações. Naquele momento, o referido padrão internacional correspondia à troca de informações a pedido em caso de relevância previsível, excluindo-se, em todo o caso pedidos de informação genericamente formulados com o propósito de identificar eventuais situações de incumprimento ("fishing expeditions"). Cfr. DOURADO, Ana Paula, Governação Fiscal Global, cit., 28-29, 34-35, 296-300. Um importante contributo para este movimento foi oferecido pelo "Foreing Account on Tax Compliance Act" (FACTA), aprovado em 2010 pelo Congresso dos EUA, o qual consiste num regime jurídico unilateral, mas dotado de pretensão aplicativa de base extraterritorial, a partir do qual se exige às instituições financeiras de todo o mundo a comunicação periódica à administração fiscal norte-americana dos rendimentos e do património financeiro detidos por sujeitos norte-americanos, sob pena da aplicação de sanções patrimoniais (taxas de retenção na fonte de 30% a todos os rendimentos que estas instituições angariassem com fonte nos EUA). Trata-se de um instrumento cujos objetivos se dirigem ao incremento dos níveis de eficiência associados aos procedimentos de liquidação e cobrança dos impostos incidentes sobre os rendimentos obtidos pelas empresas nos EUA (cfr. NABAIS, José Casalta, A Erosão das Bases Tributárias das Sociedades, cit., 340), dirigindo-se, assim, ao combate aos fenómenos de evasão e fraude fiscais (cfr. MÜCKL, Norbert, MÜNCHEN, Markus, The Implementation of FATCA into German Law: Current Draft Decree-Law and Remaining Uncertainties, in Intertax, Volume 42, Issue 8/9, 2014, 551). Pese embora se tratasse de um regime unilateral, a importância dos clientes norte-americanos no mercado financeiro e segurador global, acabou por compelir os operadores internacionais a respeitar as imposições da FACTA. Por sua vez, de modo a atenuar as exigências impostas àquelas tais instituições – mormente, a exigência de reporte direto da informação e a desconsideração das regras de sigilo bancário – e a assegurar um quadro de reciprocidade na disponibilização das informações, muitos Estados – entre os quais, Portugal (cfr. Acordo para Reforçar o Cumprimento Fiscal e Implementar o Foreing Account on Tax Compliance Act, assinado em Lisboa em 06.06.215 e aprovado pela Resolução da Assembleia da República n.º 183/2016, de 5 de agosto) – acabaram por celebrar acordos com os EUA, no contexto dos quais substituíram o reporte direto de informação por um reporte indireto, através da sua administração tributária, e implementaram mecanismos específicos de derrogação, para este efeito, das regras de sigilo bancário às quais se encontram vinculadas[1307]. Uma vez estabelecidos tais mecanismos nas relações com os EUA, careceria de sentido a sua inexistência nas relações com os demais Estados, sobretudo os que integram a OCDE, o que conduziu à proliferação dos mesmos. Na sequência do Plano BEPS, é aprovado em 2014 pela OCDE o Common Reporting Standard (OCDE, Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information Common Reporting Standard, 13 february 2014, disponível em www.oecd.org), instituindo-se um novo padrão internacional assente na troca automática de informações o qual ganha corpo numa convenção multilateral – Multilateral Competent Authority Agreement – celebrada com base no artigo 6.º da Convenção Multilateral sobre a Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal da OCDE e aberta à subscrição pelos Estados interessados – como sucedeu com Portugal –, através da qual se alarga ao nível internacional os mecanismos de reporte de informação financeira surgidos com o FATCA.

mediante a celebração de convenções internacionais de natureza bilateral ou multilateral e integrar o respetivo objeto a título principal ou acessório[1308].

A cooperação internacional a que se faz referência pode receber enquadramento em convenções internacionais cujo específico escopo assenta na disciplina de matérias como a troca de informações, notificação de atos e execução de créditos fiscais para lá das fronteiras de cada um dos Estados. A este respeito, será de destacar dois instrumentos.

O primeiro, corresponde à Convenção Multilateral sobre a Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal[1309], conjuntamente desenvolvida pela OCDE e pelo Conselho da Europa em 1988, e posteriormente, revista no ano de 2010, pelo Protocolo de Revisão à Convenção. Esta assume o propósito de suprir a necessidade de uma cooperação administrativa internacional abrangente, como via de resposta às dificuldades colocadas pelos complexos fenómenos de evasão e fraude fiscais, desenvolvidos no contexto de uma economia caraterizada pela livre circulação de pessoas, capitais, bens e serviços e pelo respetivo caráter global. Está em causa uma ferramenta convencional de caráter multilateral com um âmbito objetivo alargado, ao nível da cooperação internacional.

O segundo instrumento corresponde ao Modelo de Convenção da OCDE sobre troca de informações em matéria fiscal de 2002[1310], o qual serve de base à celebração de convenções fiscais que especificamente incidem sobre a sobre a colaboração dos Estados contratantes ao nível da troca de informações – comumente designadas por Acordos de Troca de Informações ("ATI's")[1311]. Ainda que

---

[1308] Ainda que assumam uma relevância marginal, o estabelecimento de mecanismos de colaboração entre os diferentes Estados na aplicação dos respetivos impostos pode constituir o objeto principal da celebração de instrumentos internacionais de natureza convencional. Cfr. UCKMAR, Victor, e OUTROS, *Diritto Tributario Internazionale*, cit., XXIV-XV.

[1309] Disponível em https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf.

[1310] Disponível em https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2082215.pdf. Este foi desenvolvido pelo Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information, que visou a normalização das relações com jurisdições offshore. A propósito da questão, cfr. VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2018, 128. Este movimento traduziu a exigência do cumprimento de parâmetros mínimos de transparência em matéria fiscal – mormente a troca de informações – como condição para a não inclusão dos Estados na "lista negra" elaborada pela OCDE relativamente a jurisdições não cooperantes e consequente sujeição à aplicação de um conjunto de soluções normativas acolhidas na normação interna dos diferentes Estados. Tomando o exemplo português, será possível identificar – com fundamento no artigo 63.º-D da LGT – a existência de uma listagem de "países, territórios ou regiões com um regime fiscal claramente mais favorável" – conforme discriminados na Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro –, os quais se encontram sujeitos a regimes fiscais agravados, tais como a aplicação de taxas de tributação autónoma até 55% aos pagamentos realizados em benefícios de entidades neles domiciliadas (cfr. n.º 8 do artigo 88.º do CIRC), a aplicação de uma taxa liberatória de 35% aos rendimentos obtidos em território português, por entidades domiciliadas naqueles territórios (cfr. n.º 16 do artigo 72.º do CIRS) ou a aplicação de uma taxa fixa de 7,5% em sede de IMI aos prédios de que sejam titulares entidades domiciliadas naqueles territórios (cfr. n.º 4 do artigo 112.º do CIMI).

[1311] Podem os Estados celebrar convenções entre si cujo escopo se dirige especificamente à troca de informação fiscalmente relevante, assegurando reciprocamente o acesso a informações necessárias para o controlo do regular cumprimento das obrigações fiscais por certos contribuintes e incrementando, assim, os níveis de transparência e a capacidade de combate aos fenómenos de evasão e fraude fiscais. Cfr. VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, cit., 128.

estas, em abstrato, também possam assumir natureza multilateral, regista-se uma concreta tendência para a sua configuração em termos bilaterais[1312].

No entanto, a cooperação internacional nestes domínios pode ser disciplinada a título acessório em convenções internacionais que assumem um escopo principal distinto daquele. A este respeito, o Modelo de Convenção da OCDE em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património – o qual, como se teve oportunidade de referi, serve de minuta à celebração da grande maioria das convenções internacionais em matéria fiscal – recomenda a adoção de enunciados normativos que respeitam especificamente à troca de informações fiscais e à colaboração na cobrança de créditos entre os Estados contratantes. Com efeito, o seu artigo 26.º prevê a cooperação ao nível da troca de informações fiscais, determinando que as administrações fiscais dos Estados contratantes trocam entre si a "informação previsivelmente relevante" para aplicação das normas convencionais ou internas, a qual não se restringe aos sujeitos residentes em cada um dos Estados contratantes, nem aos impostos sobre os quais o acordo verse[1313]. Por sua vez, o artigo 27.º do Modelo, regula a cooperação ao nível da cobrança de créditos fiscais, estabelecendo que "os Estados contratantes podem prestar assistência mútua para fins de cobrança dos respetivos créditos fiscais", a qual não se restringe aos créditos de que sejam devedores os sujeitos residentes em cada um dos Estados contratantes, nem a créditos que respeitem aos impostos sobre os quais incida o acordo, embora se exija que se trate de crédito fiscal exigível, ao abrigo da legislação do Estado requerente, e que o devedor não possa impedir a respetiva cobrança[1314].

A existência dos citados instrumentos será de grande conveniência, considerando o espírito de cooperação que deve prevalecer no âmago da comunidade internacional e o facto de o exercício do poder fiscal tender a constituir a principal via através da qual os Estados arrecadam os meios destinados a assegurar a realização das suas atribuições[1315]. Em todo o caso, através deles não se

---

[1312] Tomando por referência o exemplo português, cfr. http://info.portaldasfinancas.gov.pt.

[1313] Trata-se de uma solução que – pese embora tenha sofrido alterações – se encontra prevista desde a sua redação originária. Para uma análise ao artigo, cfr. DOURADO, Ana Paula, *Article 26, Exchange of Information*, *in* Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Volume II, Fourth Edition, Kluwer Law International, The Netherlands, 2015,

[1314] Trata-se de uma solução que, não constando da sua redação originária, lhe foi acrescentada na revisão de 2003. São relativamente reduzidos os ADT em que Portugal participa que preveem tal possibilidade – será o caso dos que foram firmados com a Holanda, a India e a Suécia. Cfr. XAVIER, Alberto, Direito Tributário Internacional, cit., 785.

[1315] De todo o modo, os mecanismos de cooperação que aqui são descritos não são ilimitados, resultando, aliás, previstas as condições sob as quais poderá (deverá) a mesma ser recusada, evitando-se, assim, que, através dos instrumentos de cooperação internacional, os Estados vejam legitimadas atuações ou a obtenção de resultados que lhes estariam vedados quando atuam por si mesmos. Neste contexto, a cooperação encontra-se limitada quer pelas vinculações jurídicas a que se encontra adstrito o Estado que solicita a cooperação, como àquelas às quais resulta vinculado o Estado a quem a cooperação é solicitada. A cooperação não será, aliás, imune a um controlo a ser exercido pelo Estado cuja cooperação é solicitada, o qual a deverá declinar quando conclua pela respetiva desconformidade jurídica. A este propósito, cfr. artigo 21.º da Convenção sobre assistência mútua administrativa

estabelecem verdadeiras exceções aos limites da eficácia das normas fiscais estaduais, uma vez que, pese embora a cooperação tenha lugar em benefício do Estado que a solicita, tende a mesma a ser concretizada através de uma atuação do Estado cuja cooperação é solicitada, sendo que, nos casos em que o Estado beneficiário da cooperação atua por si mesmo no território de outro, tal intervenção assenta, necessariamente, numa autorização deste último. Significa isto, que o primeiro não exerce os respetivos poderes fiscais sobre o território do segundo, antes se registando a atuação deste atua sobre o seu próprio território como forma de concretização dos interesses daquele[1316].

3. A ideia de sistema fiscal como instrumento de contenção dos impulsos normativos internacionalistas

Nos pontos precedentes analisamos a ideia de sistema fiscal enquanto instrumento de integração de normas nacionais e internacionais, tendo verificado que as referidas normas convivem reciprocamente num mesmo espaço jurídico, o qual corresponde ao *sistema fiscal nacional*. Tal facto não deverá, em todo o caso, fazer com que se perca de vista a ideia de sistema fiscal no plano puramente interno. Este corresponderá, antes de mais, a um conjunto de normas jurídicas revestidas de intencionalidade normativo-fiscal e dotado de propriedades sistémicas, através do qual se procura – mediata ou imediatamente – assegurar ou promover um conjunto de valores ou bens jurídicos constitucionalmente protegidos.

Neste contexto, torna-se possível evidenciar uma segunda manifestação da ideia de sistema fiscal, agora concebido como um instrumento colocado ao serviço da contenção dos impulsos normativos internacionalistas, a qual encontra expressão em diversos aspetos que tivemos oportunidade de analisar nos apartados precedentes.

A resistência que os Estados manifestam perante quaisquer iniciativas tendentes à redução da sua soberania fiscal – portanto, das suas faculdades normativas em matéria fiscal – reflete de modo intenso aquela ideia. Esta observa-se, desde logo, ao nível das dificuldades que se colocam à formação de normas de Direito internacional geral de origem costumeira, face à generalizada convicção dos

---

em matéria fiscal, artigo 7.° do Modelo de Convenção da OCDE sobre troca de informações em matéria fiscal, n.° 3 do artigo 26.° e n.° 8 do artigo 27.° da Modelo de Convenção da OCDE em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património.

[1316] O que se refere encontra, por exemplo, respaldo no disposto no n.° 4 do artigo 26.°, nos n.°s 3 e 4 do artigo 27.° do Modelo de Convenção da OCDE, no n.° 1 do artigo 5.°, no n.° 1 do artigo 11.° e no n.° 1 do artigo 17.° da Convenção sobre assistência mútua administrativa em matéria fiscal. Haverá aqui uma exceção que corresponderá à possibilidade de a um órgão de um Estado ser assegurada a possibilidade de exercer competências no território de outro, no que respeita à notificação de atos ou à realização de certas diligencias de inspeção (cfr., por exemplo, n.° 3 do artigo 17.° da Convenção sobre assistência mútua administrativa em matéria fiscal). Atuação, contudo, que não poderá ter lugar sem que haja sido autorizada tal atuação pelo Estado visado. Cfr. ESPADAFOR, Carlos María López, P*rincipios Básicos de Fiscalidad Internacional*, cit., 54-55.

Estados no sentido de se encontrarem desvinculados de imposições jurídicas internacionais para além daquelas às quais aderem voluntariamente através da celebração de convenções internacionais. O mesmo se poderá dizer relativamente à concessão de faculdades normadoras em matéria fiscal às organizações internacionais nas quais os Estados participam, a qual tende a ser recusada, face ao receio de perda do controlo sobre a configuração do respetivo sistema fiscal. Conforme analisamos *supra*, a atuação daquelas acaba corresponder, essencialmente, à produção de instrumentos fiscais de "soft law", os quais, carecendo de natureza vinculativa, não podem, em si mesmos, ser qualificados como normas jurídicas. O seu objetivo será, por isso, impulsionar e modelar conteudisticamente a produção de normas jurídicas – bem assim, auxiliar a respetiva interpretação – de origem interna ou internacional convencional (instrumentos de "hard law"). Aliás, nos excecionais casos em que tais prerrogativas são atribuídas – como é o caso da UE, aspeto objeto de análise autonomizada em momento ulterior –, não abdicam os Estados da sujeição do exercício de tais competências a uma regra de deliberação unânime, de modo a assegurar que cada Estado-Membro dispõe, por si mesmo, da prerrogativa de veto. Em consequência do que se vem de dizer, as normas internacionais dotadas de intencionalidade normativo-fiscal acabam por corresponder, no essencial, àquelas que resultam contidas em convenções internacionais.

Com efeito, os Estados contratantes dispõem de um elevado controlo na formação destas normas uma vez que, pese embora possa ser diverso o poder negocial de cada uma das partes intervenientes, a celebração de convenções internacionais tende a estar submetida a um complexo procedimento, desenvolvido por diferentes etapas e no qual intervêm diferentes órgãos. Para além do controlo orgânico, formal e material a que a produção das referidas normas se encontra sujeita, uma vez criadas, face ao específico posicionamento jurídico que ocupam em relação às normas nacionais – e não obstante prevaleçam em termos aplicativos às normas legais –, a sua aplicação será afastada quando se apresentem desconformes em relação às normas de valor constitucional. Com efeito, este será um domínio no qual a proeminência constitucional se faz sentir de modo evidente, refletindo-se ao nível do controlo da constitucionalidade, patente no regime ínsito no n.º 2 do artigo 277.º e no n.º 1 do artigo 279.º da Constituição.

Para além dos casos citados, a ideia de sistema fiscal interno enquanto fator de contenção dos impulsos normativos internacionalistas em matéria fiscal, poderá ser evidenciada a partir da constatação de que, sem prejuízo das pressões de diversa ordem – jurídica, política, económica (muitas vezes por meio dos referidos instrumentos de "soft law") – que vão sendo exercidas sobre os diferentes Estados, estes não parecem recuar no que respeita ao ingresso em comportamentos de

concorrência fiscal, nomeadamente por via da incorporação nos respetivos sistemas fiscais de soluções normativas – como, por exemplo, regimes fiscais desagravados – com o propósito de aumentar as respetivas receitas fiscais ou de captar investimento estrangeiro[1317]. E, neste ponto, o Estado português não será exceção[1318].

As referidas soluções jurídico-fiscais serão orientadas pela necessidade interna de promover ou assegurar – de modo mediato ou imediato – bens e valores jurídicos constitucionalmente protegidos. Portanto, de realizar os propósitos do sistema fiscal concebido em termos puramente internos. No entanto, a consagração de tais regimes revela-se suscetível de prejudicar, não apenas a consecução dos objetivos que os demais Estados prosseguem através dos respetivos sistemas fiscais, mas também objetivos fixados – geralmente, por organizações internacionais – ao nível supranacional, como é o caso da neutralidade fiscal enquanto via para assegurar a eficiência económica. O que se refere traz à evidência o facto de a configuração dos sistemas fiscais ser orientada por uma lógica eminentemente nacionalista ou interna, em consequência da qual os diferentes Estados acabam por concorrer reciprocamente na consecução dos respetivos interesses. É certo que esta lógica concorrencial acaba por ser temperada por iniciativas de colaboração internacional, que tanto podem passar pela celebração de convenções internacionais (bilaterais ou multilaterais) entre os diferentes Estados, nos termos das quais articulam as respetivas faculdades fiscais, como pela constituição ou participação em organizações internacionais[1319], mas mais certo será que por elas não resulta invertida.

[1317] Enquanto no contexto interno dos sistemas fiscais tendem a prevalecer considerações de justiça fiscal, temperadas pelos objetivos de eficiência económica, no contexto internacional é dominante o tema da eficiência económica incidente sobre a escolha entre a exportação e a importação de capital (para uma abordagem crítica a esta temática, cfr. GRAETZ, Michael, *Taxing International Income*, cit., 276). Com efeito, no contexto internacional tem vindo a ser concedida uma posição central ao propósito de assegurar a eficiência económica através da promoção da neutralidade fiscal, de modo a evitar que os sistemas fiscais influenciem negativa ou positivamente as decisões de investimento do capital. Pretende-se que a alocação de recursos não resulte artificialmente distorcida por medidas de natureza fiscal, o que pressupõe o cumprimento de duas exigências: (i) a neutralidade na exportação, a qual exige a inexistência de incentivos ou desincentivos de natureza fiscal suscetíveis de influenciar a escolha do local de investimento (em território nacional ou estrangeiro) por parte de um sujeito residente, pressupondo que os residentes de um Estado paguem suportem os mesmos encargos fiscais independentemente do local onde invistam; (ii) neutralidade na importação, a qual assenta na inexistência de incentivos ou desincentivos de natureza fiscal suscetíveis de influenciar a escolha do local de investimento (em território nacional ou estrangeiro) por parte de um sujeito não residente, pressupondo que todos os investimentos num determinado território suportem os mesmos encargos fiscais sobre os rendimentos de capital, independentemente de se tratar de sujeitos residentes ou não (a propósito dos conceitos enunciados, Cfr. DOURADO, Ana Paula, Governação Fiscal Global, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2018, 23-24; BRIAN, J. Arnold, *International Tax Primer*, cit., 5-6). No entanto, cabe aos Estados, numa perspetiva nacional, escolher, conforme se revele mais favorável aos seus interesses, qual o tipo de neutralidade promover, assegurando-a alternativamente, ou estabelecendo um regime que assegure uma adequada composição dos dois tipos de neutralidade – o que poderá suceder mediante a distinção entre investimentos diretos (ativo) e investimentos de carteira (passivos), assegurando-lhes tratamentos diferenciados, ou mediante a consagração de regimes diferenciados para os diferentes tipos de rendimentos – como, por exemplo, juros, dividendos, royalties e mais-valias (cfr. DOURADO, Ana Paula, Governação Fiscal Global, cit., 24).

[1318] Veja-se o que referimos no Ponto 3.6. e 3.11.2. da Parte III a propósito deste tipo de soluções no sistema fiscal português.

[1319] Esta colaboração corresponde – como fomos assinalando ao longo do presente capítulo – a uma necessidade decorrente da integração dos mercados à escala global e da elevada mobilidade de que hodiernamente beneficiam os agentes económicos e os bens transacionados, as quais acabam por deixar permeável a fronteira entre realidades tomadas como fiscalmente relevantes pelos sistemas fiscais dos diferentes Estados (cfr. CARPENTIERI, Loredana, *Le*

A inexistência de um forte sentimento de interesse público para lá das fronteiras nacionais[1320] e a ausência de uma vontade supranacional personificada capaz de se impor perante as plúrimas vontades estaduais, condicionam de modo determinante a possibilidade de inversão da lógica nacionalista do sistema fiscal[1321]. Neste contexto, a ideia de sistema fiscal interno é, neste contexto, concebida como um fator de contenção do avanço dos impulsos normativo-fiscais internacionalistas, cujo produto (normas internacionais fiscais) vai ingressando nos sistemas fiscais internos, na medida em que se revele útil – ou, pelo menos, não se revele significativamente prejudicial – à consecução das finalidades do sistema fiscal concebido numa perspetiva nacional.

---

fonti del diritto tributario, cit., 228), levantando significativos problemas – como a dupla tributação internacional e da evasão e fraude fiscais internacionais – que obtêm uma composição mais adequada (eficaz, eficiente, económica) no plano internacional através de soluções implementadas de modo coordenado por diferentes Estados ou por organizações nas quais os mesmos participam, do que através de soluções unilateralmente assumidas pelos diferentes Estados. Por esse motivo, os Estados ingressam em iniciativas de colaboração transacional, firmadas através de convenções internacionais – bilaterais ou multilaterais – entre os diferentes Estados, nos termos das quais articulam as respetivas faculdades fiscais, as quais frequentemente se pautam por instruções emanadas por organizações internacionais nas quais os mesmos participam.

[1320] Cfr. RING, Diane, Democracy, Sovereignty and Tax Competition: The Role of Tax Sovereignty in Shaping Tax Cooperation, Boston College Law School Faculty Papers, Research Paper 171, 2009, 31-32. Apesar disso, alguns autores vão apontando o que consideram constituir "o conceito embrionário de interesse público global", em torno de domínios materiais como os direitos humanos, o ambiente e a corrupção. A este propósito, cfr. SILVA, Suzana Tavares da, Razão de Estado e princípio da razoabilidade, in Trajectorias de Sustentabilidade, Tributação e Investimento, (Suzana Tavares da Silva e Maria de Fátima Ribeiro, coordenação), Imprensa da Universidade de Coimbra, 2017, 137-138. Quanto a esta posição, cfr. KULICK, Andreas, *Global Public Interest in International Investment Law*, Cambridge University Press, 2012, 223 e seguintes.

[1321] Em sentido próximo, cfr. DOURADO, Ana Paula, Governação Fiscal Global, cit., 37-38.

SUBCAPÍTULO II – (A IDEIA DE) SISTEMA FISCAL E O IMPACTO DAS NORMAS DE DIREITO DA UNIÃO EUROPEIA

1. (Uma vez mais) a dupla proeminência (positiva e negativa) da ideia de sistema fiscal

A partir do exposto até ao momento, já claramente se concluiu que, ainda que convivam reciprocamente como se de um corpo normativo geneticamente homogéneo se tratasse, nem todas as normas que integram o sistema fiscal encontram a sua origem nos núcleos de produção normativa constitucionalmente consagrados, sendo que algumas delas são produzidas no exterior do sistema jurídico-normativo português, como será o caso das – já analisadas – normas de Direito internacional. Terá chegado o momento de debruçar a atenção sobre um outro núcleo, este, composto pelas normas de Direito da UE. Embora os seus reflexos se façam sentir de modo indiscriminado ao longo de todo o sistema jurídico-normativo nacional, não merecerá contestação a afirmação de que o impulso europeísta se faz sentir com especial acuidade no sistema fiscal. Este é um domínio em relação ao qual o projeto de integração europeia e a sua impulsividade jurídico-normativa não se têm mantido indiferentes, face ao cunho eminentemente económico que o carateriza. As normas através das quais o tal projeto tende a ser concretizado debruçam-se sobre matéria de impostos de um modo instrumental e "oportunístico", na medida em que a sua disciplina seja suscetível de prejudicar ou favorecer os propósitos da integração europeia, e embora esta influência seja marcada por uma intensidade variável em função dos concretos domínios em questão, será seguro afirmar que a mesma opera de forma transversal em relação a todo o sistema fiscal.

Tal como sucedia relativamente ao Direito internacional, também aqui a ideia de sistema desempenha um estatuto proeminente, a dois níveis:

(i) Em primeiro lugar, numa perspetiva positiva, como fator impulsionador de integração, uma vez que se regista um processo de aproximação das regulações dos diferentes Estados-Membros, como consequência de um intenso labor normativo – mas também jurisprudencial – levado a efeito pelas instituições europeias. Procura-se, por aqui, de modo estratégico – e numa perspetiva europeísta – assegurar que o desenvolvimento de certas dimensões normativas dos sistemas fiscais dos Estados-Membros não faz perigar a concretização de dimensões axiológico-jurídicas fundamentais do sistema de normas europeu – mormente aqueles que contendem com o estabelecimento e funcionamento do mercado interno. Uma vez que, como tivemos oportunidade de assinalar em momento anterior da presente investigação, os Estados se movem fundamentalmente segundo uma lógica de Interesse

público nacional e não de acordo com uma ideia de Interesse público supranacional (neste caso, de base europeia), o processo de integração tende a desenvolver-se num contexto de permanente tensão entre a consecução de uns e do outro, quando se revelem reciprocamente conflituantes. A perspetiva de análise será, neste ponto, colocada na necessidade de assegurar a coerência entre as normas fiscais internas – concretamente, as normas que dão corpo ao sistema fiscal português – e as normas fiscais europeias.

(ii) Em segundo lugar, numa perspetiva negativa, como instrumento de contenção dos impulsos normativos europeístas. Neste prisma, dirigimos o enfoque da nossa análise à coerência do sistema fiscal interno, tomando em consideração a necessidade de a proteger perante o ímpeto normativo europeísta. Trata-se aqui, já não da necessidade de pôr de acordo as normas fiscais nacionais com os dados normativos europeus, mas de perceber o modo como o sistema fiscal nacional resguarda – ou, pelo menos, procura resguardar – a sua coerência interna num contexto de convivência com normas que têm origem em núcleos de produção normativa europeia. A questão é pertinente, uma vez que as normas europeias comungam de uma axiologia jurídica própria, que não raras vezes conflitua com os dados axiológico-jurídicos nacionais.

São dimensões diferentes, é certo, mas cada uma, à sua maneira, pode acarretar contributos importantes para o que nos move, sobretudo na medida em que o direito da UE é rececionado no ordenamento jurídico interno dos Estados-Membros de forma mais simplificada, evidente e sem necessidade de atos internos para a sua aplicabilidade direta ou para o seu efeito direto.

O Ponto 2. será dedicado à análise da ideia de sistema fiscal como instrumento de integração de normas nacionais e europeias – por outras palavras, ao modo como o ingresso de normas de Direito da UE no sistema jurídico-normativo português condiciona a configuração do respetivo sistema fiscal. Após isso, no Ponto 3., dedicaremos a nossa atenção à ideia de sistema fiscal enquanto instrumento de contenção dos impulsos europeístas de harmonização fiscal, isto é, ao modo como a configuração sistémica do agregado de normas internais fiscais se revelará suscetível de condicionar as investidas normativas da integração europeia.

Antes de nos debruçarmos especificamente sobre estas questões, trataremos de fornecer um enquadramento: (i) do modo como os sistemas jurídico-normativos interno e europeu comunicam reciprocamente; (ii) da aproximação à questão fiscal desenvolvida a partir dos dados normativos europeus; e (iii) da tipologia de normas europeias que se debruçam sobre matéria fiscal. Este enquadramento revela-se necessário, uma vez que, para além de os quadros regulatórios do Direito da UE diferirem significativamente daqueles em que se move o Direito internacional, a aproximação à

questão fiscal numa perspetiva europeísta tem em vista a prossecução de finalidades especificas, que frequentemente se incompatibilizam com aquelas pelas quais se orientam os sistemas fiscais nacionais dos Estados-Membros.

1.1. A estruturação do sistema jurídico da UE e as suas relações com o sistema jurídico português

Conhecer o impacto do impulso europeísta sobre a configuração do sistema fiscal português, corresponderá a perceber o modo como as normas produzidas com o propósito de levar a efeito o projeto de integração europeia se relacionam e condicionam as soluções normativas fiscais adotadas nacionalmente. Assim, e sem prejuízo da utilidade revelada por aproximação de natureza tópica, dirigida à compreensão dos principais focos de problematicidade que nesse âmbito possam ser registados, deverá ser assumida uma abordagem estrutural ao problema, partindo-se do amplo contexto das relações estabelecidas entre os sistemas jurídico-normativos europeu e nacional, para que, no seu âmbito, possa ser convenientemente evidenciada a sua componente fiscal. Apenas assim, a cientificidade inerente a um trabalho desta natureza poderá ser atingida.

Neste seguimento, e antes de iniciarmos a análise da vertente fiscal do problema, tomaremos por referência os seguintes tópicos de análise: (i) a UE é detentora de um sistema jurídico-normativo próprio, dotado de autonomia em relação aos sistemas dos Estados-Membros; (ii) não constituindo um agregado homogéneo, o sistema jurídico-normativo da UE é composto por disposições jurídicas que se revestem de caraterísticas muito diferenciadas; e (iii) relacionando-se em termos intersistemáticos, as normas europeias e nacionais não são suscetíveis de se condicionarem reciprocamente em termos de validade, mas, tão-somente, ao nível da respetiva aplicabilidade, aspeto que condicionará os critérios apostos à resolução das divergências conteudísticas que entre as mesmas se registem.

Autonomia, *diferenciação* e *condicionamento aplicativo* serão, assim, os pontos-chave da análise que se segue.

(i) Autonomia

É consabido que as normas europeias integram um sistema jurídico-normativo dotado de autonomia[1322]. Não sendo este o local certo para desenvolver esta problemática, salientam-se de

[1322] Os Tratados criaram um novo sistema jurídico, com dimensão transnacional, que se diferencia dos sistemas dos respetivos Estados-Membros. Cfr. Acórdão do TJUE de 05.04.1963 ("Van Gend en Loos"), proferido no âmbito do Processo C-26/62.

seguida alguns tópicos sobre a matéria, com o mero intuito de contextualizar o modo como – apesar de autónomos – se relacionam os sistemas jurídico-normativos português e da UE.

O sistema de normas da UE, ainda que encontre a sua origem num impulso voluntário produzido no interior dos sistemas jurídico-normativos dos respetivos Estados-Membros[1323], é dotado de um fundamento de validade próprio e integrado por núcleos de produção normativa exclusivos os quais não se confundem com aqueles que sustentam a autonomia dos sistemas dos respetivos Estados-Membros[1324]. Significa isto que, ainda que as normas europeias sejam aplicáveis no interior do sistema jurídico-normativo português, as suas condições de validade são fixadas no seu exterior, por referência aos requisitos estabelecidos nos Tratados, limitando-se o sistema interno, em termos constitucionais, a eleger as condições de aplicabilidade de cujo cumprimento depende a permanência de tais normas no seu âmbito[1325]. A autonomia que se assinala ao sistema normativo da UE reveste-se, contudo, de uma caraterística que a diferencia daquela que se aponta aos sistemas de base estadual: a UE não se encontra munida das faculdades de fixar e modificar as suas próprias competências ("competência das competências")[1326]. As facultades de atuação da União foram-lhe concedidas pelos Estados-Membros e existem nos precisos termos determinados por essa outorga, podendo, por essa mesma via, ser alargadas ou restringidas[1327]. Assim, e ainda que seja ampla a sua esfera competencial, a UE apenas

---

[1323] Assentando, por isso, em última análise, numa manifestação do seu poder constituinte. Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos normativos..., cit., 400-401. Esta manifestação resulta patente no n.º 6 do artigo 7.º da CRP, no qual se prevê a possibilidade de "em condições de reciprocidade, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático e pelo princípio da subsidiariedade e tendo em vista a realização da coesão económica, social e territorial, de um espaço de liberdade, segurança e justiça e a definição e execução de uma política externa, de segurança e de defesa comuns", ser convencionado "o exercício, em comum, em cooperação ou pelas instituições da União, dos poderes necessários à construção e aprofundamento da União Europeia".

[1324] Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional e Teoria da Constituição, cit., 824.

[1325] A aplicabilidade das normas europeias no sistema jurídico-normativo estadual português encontra-se constitucionalmente autorizada e parametrizada no n.º 4 do artigo 8.º da CRP, segundo o qual são aplicáveis no sistema jurídico-normativo português as "disposições dos tratados que regem a União Europeia" e as "normas emanadas das suas instituições", quando estas sejam emanadas "no exercício das respetivas competências", "nos termos definidos pelo direito da União" e respeitem os "princípios fundamentais do Estado de direito democrático". Verifica-se, portanto, que a referida autorização não é incondicionada. Em todo o caso, cumpre salientar que os atos normativos provenientes das instituições europeias não podem ser sujeitos a um juízo de validade senão pelo confronto com o Direito da UE, uma vez que "ao direito emergente do Tratado, emanado de uma fonte autónoma, não podem, em virtude da sua natureza, ser opostas em juízo regras de direito nacional, quaisquer que sejam", pelo que "a invocação de violações, quer aos direitos fundamentais, tais como estes são enunciados na Constituição de um Estado-Membro, quer aos princípios da estrutura constitucional nacional" não pode afetar a validade de atos normativos da UE. Cfr. Acórdão do TJUE de 17.12.1970 ("Internationale Handelsgesellschaft"), proferido no âmbito do Processo C-11/70, n.º 3.

[1326] Quanto ao conceito, veja-se o Ponto 3.3.1. da Parte I.

[1327] Ao contrário do defendido por alguma jurisprudência inicial do TJUE, o processo de integração não comportou para os Estados-Membros "uma transferência definitiva dos seus direitos soberanos (neste sentido, cfr. Acórdão do TJUE de 15.07.1694 ("Costa/E.N.E.L."), proferido no âmbito do Processo n.º 6/64). Trata-se, na verdade, de uma partilha de poderes soberanos, de carater circunscrito – porque limitado aos concretos poderes concedidos – e revogável – uma vez que os mesmos serão recuperáveis por decisão unilateralmente formada no âmbito dos respetivos sistemas internos (cfr. artigo 50.º do TUE). Como salienta PAULO OTERO, "desde que o Estado tenha a possibilidade de recuperar a soberania hipotecada, o Estado

intervém dentro dos limites das competências conferidas – a título exclusivo ou partilhado – pelos Estados-Membros nos Tratados fundadores com vista à prossecução dos objetivos aí fixados, pelo que as demais competências – portanto, não transferidas – permanecem no perímetro competencial dos Estados-Membros[1328]. Importa, assim, registar que as instituições europeias poderão, portanto, emitir normação vinculante em matéria fiscal para os Estados-Membros quando as disposições dos Tratados o admitam, sendo que relativamente aos poderes normativo-fiscais de exercício partilhado – em virtude da aplicação dos princípios da subsidiariedade e da proporcionalidade – serão os mesmos levados a efeito quando e na medida em que tal se revele útil ou necessário à prossecução dos objetivos fixados nos Tratados[1329].

(ii) Diferenciação

Em segundo lugar, importará assinalar que as adstrições jurídicas de origem europeia impendentes sobre a configuração dos sistemas fiscais dos Estados-Membros tanto poderem ser encontradas junto do segmento normativo composto pelas normas dos Tratados ("normas de Direito primário") – traduzindo normas que, ocupando uma posição cimeira no âmbito do sistema de normas da UE, beneficiam de uma posição de supremacia hierárquica que lhes garante o estatuto de condição e critério de validade das demais –, como podem ser encontradas junto do segmento normativo resultante do exercício das faculdades normadoras reconhecidas às instituições europeias ("normas de Direito secundário") – configurando, neste caso, normas parametrizadas em termos de validade pelas primeiras, as quais refletem a capacidade de o sistema jurídico-normativo da UE gerar, no seu âmbito, soluções jurídicas tendentes à consecução dos seus específicos objetivos de integração[1330]. Estas últimas, surgindo, essencialmente[1331], sob a forma de regulamentos e de diretivas, apresentam níveis de

---

mantém-se sempre como soberano: o recesso da União Europeia mantém-se sempre como a última garantia das garantias de resgate da soberania". Cfr. OTERO, Paulo, Direito Constitucional Português, Volume I, Identidade Constitucional, Almedina, Coimbra, 2010, 131.

[1328] Cfr. artigos 4.º e 5.º do TUE e artigos 3.º e 4.º do TFUE. De acordo com o artigo 352.º do TFUE, o Conselho pode assumir qualquer ação que se apresente necessária para prossecução os objetivos da UE no que respeita ao funcionamento do mercado único.

[1329] Nestes casos, a sua atuação dependerá do facto de os objetivos tomados em consideração não serem adequadamente assegurados por uma atuação estadual, impondo-se a intervenção das instituições europeias, por uma questão de escala ou de efeitos. Cfr. artigo 5.º do TUE.

[1330] Cfr. PAGÉS, Juan Luis Requejo, *Sistemas normativos, Constitución y Ordenamiento*, cit., 63. Enquanto as primeiras revelam uma maior generalidade e estabilidade, reportando-se à disciplina de núcleos materiais fundamentais, tais como a distribuição de poderes entre a UE e os Estados-Membros, a disciplina do processo de tomada de decisão ou a delimitação dos poderes das instituições da EU, as segundas revelam uma maior especificidade e instabilidade, sendo emanadas com vista a suprir as necessidades regulatórias sentidas pelo processo de integração europeia.

[1331] Considerando a sua parca expressão em matéria fiscal, desconsideraremos a dimensão normativa das decisões a que se refere o artigo 288.º do TFUE. Estas nem sempre assumem uma configuração que permita a sua qualificação como instrumentos normativos, o que apenas sucederá quando não individualizem os respetivos destinatários, hipótese em que, sendo obrigatórias em todos os seus elementos, gozam de efeito direta, podendo ser invocadas contra os Estados-Membros (cfr. Acórdãos do TJUE de 06.10.1970 ("Grad"), proferido no âmbito do Processo 9/70, n.ºs 5-10; e de

aplicabilidade muito diferenciados, podendo o respetivo impacto sobre os sistemas fiscais dos Estados-Membros produzir-se de um modo imediato – no caso dos primeiros, porquanto neles ingressam desde que cumpridas as exigências previstas no TFUE para a sua emanação, bastando, para que se concretizem, que sejam executadas as medidas nacionais de natureza administrativa que para o efeito se revelem adequadas[1332] – ou mediato – no caso das segundas, porquanto, não sendo aplicáveis por si mesmas, constituem uma normação inacabada que deverá ser complementada, com alguma margem de discricionariedade, através a produção pelos Estados-Membros de específicos regimes normativos nacionais sobre os núcleos temáticos sobre os quais as mesmas se debrucem[1333]. Se um regulamento incidente sobre matéria fiscal encerra a intenção de uniformizar as soluções jurídico-normativas vigentes no âmbito dos sistemas fiscais dos diferentes Estados-Membros, uma diretiva em matéria fiscal bastar-se-á com uma normação compreendida dentro de determinados parâmetros referenciais, mas que poderá divergir reciprocamente segundo os interesses e vontade dos legisladores fiscais nacionais, na medida em que fixa os fins a atingir, deixando margem de discricionariedade quanto aos meios que o legislador nacional irá utilizar para tais fins.

(iii) Condicionamento aplicativo

Em terceiro lugar, importará tomar em consideração que pelo facto de integrarem sistemas jurídico-normativos distintos, as normas nacionais e europeias não podem condicionar-se em termos de validade, mas sempre de aplicabilidade. As incompatibilidades que entre as mesmas se registem não

---

10.11.1992 ("Hansa Fleisch"), proferido no âmbito do Processo C-156/91, n.ºs 15-17). Apesar disso, não poderão as mesmas ser invocadas contra particulares. Neste sentido, cfr. Acórdão do TJUE de 07.06.2007 ("Carp"), proferido no âmbito do Processo C-80/06, n.º 22.

[1332] Cfr. artigos 289.º, 296.º e 297.º do TFUE. No que especificamente respeita à produção dos seus efeitos no sistema jurídico-normativo português, serão os mesmos incorporados – uma vez cumpridas as exigências do TFUE – por efeito do disposto no n.º 4 do artigo 8.º da CRP. Os regulamentos são instrumentos normativos dotados de caráter geral (não se dirigindo apenas aos Estados-Membros, mas à generalidade das pessoas que integrem o seu âmbito aplicativo, as quais podem ser pessoas singulares ou coletivas, públicas ou privadas), de obrigatoriedade em relação a todos os seus elementos (ficando excluída a possibilidade de o seu conteúdo ser modelado por parte dos Estados-Membros) e de aplicabilidade direta no âmbito dos sistemas jurídico-normativos dos Estados-Membros (independendo de qualquer ato de transposição através de normas internas).

[1333] As diretivas vinculam os Estados-Membros à prática de atos normativos de transposição, conforme as exigências para o efeito estabelecidas no seu sistema jurídico-normativo interno, cabendo aos Estados-Membros a faculdade de escolher a forma e os meios para aplicarem as diretivas, que permitam assegurar o melhor possível o objetivo por aquelas prosseguido. Estabelecem, portanto, uma vinculação aos resultados a alcançar, mas garantem aos Estados-Membros uma margem de discricionariedade no que respeita à forma e aos meios apostos à sua concretização, pelo que, ao contrário dos regulamentos, não são dotadas de caráter geral, não são obrigatórias em todos os seus elementos e não gozam (em princípio) de aplicabilidade direta. No caso do sistema jurídico-normativo português, prevê o n.º 8 do artigo 112.º da CRP que "a transposição de atos jurídicos da União Europeia para a ordem jurídica interna assume a forma de lei, decreto-lei ou [...] decreto legislativo regional". Sem prejuízo do que antecede, nem sempre se exigirá que as disposições de uma diretiva sejam formalmente retomadas numa disposição legal expressa e específica, podendo a aplicação de uma diretiva, em função do respetivo conteúdo, ser satisfeita através de um regime jurídico geral. Cfr. Acórdãos do TJUE de 05.07.2007 ("Kofoed"), proferido no âmbito do Processo C-321/05, n.ºs 43-44; de 16.06.2005 ("Comissão v. Itália"), proferido no âmbito do Processo C-456/03, n.º 51; e de 26.06.2003 ("Comissão v. França), proferido no âmbito do Processo C-233/00, n.º 76.

se deixarão regular pelos tradicionais critérios aplicáveis no contexto intrassistemático, pelo que, nesse domínio, deverá ser recolhido o contributo de soluções aptas a operar num contexto intersistemático. De facto, considerando, por um lado, que o sistema jurídico-normativo da UE e os sistemas dos respetivos Estados-Membros constituem agregados normativos (relativamente) autónomos, mas em permanente interpenetração, e, por outro, que uma aplicação desarmonizada das normas europeias entre os diferentes Estados-Membros, para além de ser propensa a originar intoleráveis situações de instabilidade e insegurança jurídica, seria, em si mesma, suscetível de frustrar a concretização dos objetivos subjacentes ao projeto europeu (porque, antes de qualquer outra situação, determinaria uma violação do princípio da igualdade entre cidadãos europeus de diferentes Estados-Membros), impõe-se – por necessária – a existência de mecanismos de compatibilização entre as respetivas soluções normativas, garantindo a sua convivência harmoniosa e dando resposta aos conflitos que entre as mesmas se levantem[1334]. A superação do problema assinalado passará pelo recurso a três ideias fundamentais, nas quais – ainda que brevemente – importará atentar: preferência aplicativa; efeito direto; e interpretação conforme.

— A ideia de preferência aplicativa (ou "primado") das normas de Direito da UE assume um papel absolutamente incontornável ao nível da concretização do processo de integração europeia e reflete o entendimento segundo o qual as normas emanadas pelas instituições europeias no exercício das competências que lhe são atribuídas beneficiam de primazia aplicativa sobre as normas internas dos Estados-Membros, encontrando-se a elas vinculados os respetivos poderes legislativos, jurisdicionais e administrativos nacionais[1335]. Trata-se – assinale-se – de uma preferência que se produzirá ao nível aplicativo, significando isto que não será inválida – mas meramente inaplicável – uma norma interna que colida com uma norma europeia que sobre ela deva primar[1336]. Teremos oportunidade de verificar que esta ideia

[1334] Tratando-se de conflitos normativos registados entre normas de sistemas distintos, resultará prejudicada a sua resolução mediante a invocação dos critérios tradicionalmente convocados com o propósito de solucionar conflitos entre normas internas, como será o caso do critério hierárquico.

[1335] Quanto à génese jurisprudencial da ideia de primado, cfr. Acórdãos do TJUE de 15.07.1694 ("Costa v. E.N.E.L."), proferido no âmbito do Processo n.º 6/64; e de 09.03.1978 ("SIMMENTHAL"), proferido no âmbito do Processo n.º 106/77. A propósito da vinculação dos diferentes poderes públicos nacionais, cfr. Acórdãos do TJUE de 29.04.1999 ("Ciola"), proferido no âmbito do Processo C-224/97; de 07.07.1981 ("Rewe"), proferido no âmbito do Processo C-158/80; e de 22.06.1989 ("Fratelli Costanzo"), proferido no âmbito do Processo C-103/81.

[1336] Se não se apresenta particularmente problemático sustentar que as normas europeias – de Direito primário e secundário – prevalecem sobre as normas internas de valor legal ou inferior, maiores dificuldades enfrenta a sua articulação com as normas constitucionais – aspeto que, em certa medida, resulta atenuado pela emergência de um "Direito constitucional europeu" como decorrência de uma identidade material entre os sistemas internos e da UE, face à circunstância de, sob ponto de vista dos princípios enformadores, serem orientados pelos mesmos ou idênticos valores. Sem prejuízo do reconhecimento de valor (materialmente) constitucional a algumas disposições normativas dos Tratados, assumir-se-á, para os presentes efeitos, que as normas de Direito da UE ingressam no sistema interno numa posição de supraordenação (aplicativa) em relação a quaisquer normas internas de valor

garante às normas europeias um papel determinante ao nível da modelação dos sistemas fiscais dos Estados-Membros, seja pelo facto de as mesmas estabelecerem diretamente uma disciplina vinculante nas matérias por si abrangidas (regulamentos), seja pelo facto de constituírem parâmetros normativos aplicativos a ser observados ao nível da atividade normadora interna (diretivas e normas de Direito primário, como será o caso do regime das liberdades económicas fundamentais ou do regime de proibição de concessão de auxílios de Estado).

— Por sua vez, a ideia de efeito direto das normas constantes de diretivas europeias traduz o entendimento segundo o qual as mesmas têm por destinatários e produzem efeitos relativamente aos Estados-Membros, podendo também aproveitar aos seus nacionais através da sua invocação perante os tribunais, sem que, para o efeito, se exija a respetiva implementação no Direito interno (via transposição), desde que (a) confiram direitos aos particulares ou criem obrigações para o Estado, (b) resultem redigidas de forma clara e precisa e se revelem incondicionadas e independentes de quaisquer medidas nacionais de transposição e (c) já tenha decorrido o prazo para a respetiva transposição[1337]. Assim, apesar de as mesmas terem os Estados-Membros por destinatários (impondo-lhes uma atividade regulatória de caráter nacional através da imposta transposição, vinculada quanto aos fins, mas discricionária quanto aos meios), se não forem tempestivamente transpostas ou se forem incorretamente (nomeadamente, em casos de incompletude), os particulares não ficam absolutamente desprotegidos nos seus direitos, considerando o TJUE que, em tais casos, os Estados-Membros não podem beneficiar do seu próprio incumprimento[1338]. Tendo os Estados-Membros por destinatários e limitando as suas adstrições em relação a eles, as normas das

---

legal, o que não excluirá (em termos absolutos) a possibilidade de a sua aplicação resultar preterida quando se registe um conflito normativo de dimensão constitucional. Ainda a propósito da problemática da articulação das normas de Direito da UE e das normas internas, cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional e Teoria da Constituição, cit., 825-826; ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos normativos..., cit., 425-429. Num plano de invalidade das normas secundárias de Direito da UE que conflituem com normas constitucionais dos Estados-Membros, sempre se colocará a possibilidade de promover tal juízo por referência ao disposto no n.º 2 do artigo 4.º do TEU. Em tal hipótese, no entanto, as normas nacionais serão consideradas apenas em termos mediatos, produzindo-se um desvalor jurídico a partir da análise de duas normas de Direito da UE, porquanto uma (norma de Direito primário constante do n.º 2 do artigo 4.º do TUE) constitui um parâmetro aferidor da validade da outra (norma de Direito secundário em questão).

[1337] Cfr. Acórdãos do TJUE de 14.07.1994 ("Paola Faccini Dori contra Recreb Srl"), proferido no âmbito do Processo C-91/92; de 19.01.1982 ("Becker"), processo C-8/81, n.º 12; e de 04.12.1974 ("Yvonne van Duyn"), proferido no âmbito do Processo C-41/74,; em especial, quanto ao efeito direto de disposições de diretivas que versam sobre matéria fiscal, entre outros, cfr. Acórdão do TJUE de 20.04.1993 ("Ponente Carni"), proferido no âmbito do Processo C-71/91; de 31.03.1992 ("Dansk Denkavit"), proferido no âmbito do Processo C-200/90); e de 10.06.1982 ("Grendel GmbH"), proferido no âmbito do Processo C-255/81.

[1338] Cfr. Acórdão do TJUE de 19.01.1982 ("Ursula Becker"), proferido no âmbito do Processo C-8/81, n.º 24; e de 05.04.1979 ("Ratti"), proferido no âmbito do Processo C-148/78, n.º 22.

diretivas não transpostas – ou incorretamente transpostas – apenas podem ser invocadas pelos particulares contra o Estado-Membro incumpridor (efeito direito vertical), mas não podem ser invocados por este contra aqueles. Do mesmo modo, o TJUE, quando confrontado com a possibilidade de declarar um efeito direto horizontal (particular contra particular), nunca o reconheceu enquanto tal, tendo optado por declarar a violação de princípios gerais do direito da UE ou de direitos fundamentais que estão na base e teleologia da norma da diretiva não transposta / incorretamente transposta[1339].

O princípio do efeito direto – enquanto corolário da lealdade europeia – foi deduzido jurisprudencialmente pelo TJUE para tratar os problemas inerentes à transposição deficitária, incorreta ou inexistente das diretivas. Em todo o caso, do mesmo modo se verifica que, em termos práticos – e apesar de não ser necessária a observância dos requisitos inerentes ao efeito direto, também as normas de Direito primário da UE (isto é, as normas dos Tratados) poderão ser invocadas nas relações entre os Estados-Membros e os particulares e nas relações entre particulares[1340]. Por outro lado, também no que diz respeito às normas incluídas em regulamentos – uma vez que estes gozam de aplicabilidade direta e vinculativa – poderão ser invocadas nas relações entre os Estados-Membros e os particulares, assim como nas relações que os particulares mantenham entre si[1341]. Em face do exposto, será possível afirmar que tanto as pessoas singulares como as pessoas coletivas podem socorrer-se de normas de Direito da UE perante as autoridades administrativas e perante os tribunais dos Estados-Membros, tendo sempre em consideração que, no que diz respeito às diretivas, tal invocação, via efeito direto, pressupõe o preenchimento dos seus requisitos jurisprudencialmente densificados.

[1339] Cfr. Acórdão do TJUE de 05.07.2007 ("Kofoed"), proferido no âmbito do Processo C-321/05, n.º 45; de 03.05.2005 ("Berlusconi"), proferido no âmbito dos Processos Apensos C-387/02, C-391/02 e C-403/02, n.ºs 73-74; de 11.06.1987 ("Pretore di Salò"), proferido no âmbito do Processo C-14/86, n.º 19; e de 08.10.1987 ("Kolpinghuis Nijmegen"), proferido no âmbito do Processo C-80/86, n.º 9 e 13. Apesar de, sob certas condições, poder assistir aos particulares o direito a ser indemnizados pelo atraso ou pela deficiente transposição de uma diretiva (cfr. Acórdão do Tribunal de 19.11.1991 ("Francovich e Bonifaci"), proferido no âmbito dos Processos apensos C-6/90 e C-9/90, n.ºs 28-46), o efeito direto das disposições das diretivas nunca foi declarado pelo Tribunal de Justiça (efeito direto horizontal), uma vez que as diretivas são dirigidas aos Estados-Membros e não devem, assim, de acordo com as exigências de certeza jurídica, ser capazes de criar obrigações – mas apenas direitos – para cidadãos e empresas que não sejam reconhecidas ao abrigo do Direito interno (cfr. Acórdãos do TJUE de 07.01.2004 ("Wells"), proferido no âmbito do Processo C-201/02, n.º 56; de 14.07.1994 ("Faccini Dori"), proferido no âmbito do Processo C-91/92, n.ºs 24-25; e de 26.02.1986 ("M. H. Marshall"), proferido no âmbito do Processo C-152/84, n.º 48).

[1340] Cfr. Acórdãos do TJUE de 17.10.1996 ("Denkavit"), proferido no âmbito dos Processos C-283/94, C-291/94 e C-292/94; de 08.04.1976 ("Defrenne v. SABENA"), proferido no âmbito do Processo C-43/75; e de 05.02.1963 ("Van Gend & Loos"), proferido no âmbito o Processo C-26/62. Em geral, a propósito da teoria do ato claro, cfr. DOURADO, Ana Paula, BORGES, Ricardo Palma (editores), The Acte Clair in EC Direct Tax Law, IBFD, Amsterdam, 2008.

[1341] Pela sua natureza e funções no sistema de fontes de Direito da UE, os regulamentos gozam de efeito direto e são, por esse motivo, suscetíveis de criar direitos individuais que vinculam dos diferentes poderes dos Estados-Membros. Cfr. Acórdão do TJUE de 14.12.1971 ("Politi Sas"), proferido no âmbito do Processo 43-71.

— Finalmente, a ideia de interpretação conforme ao Direito da UE, constituindo também um corolário da ideia de lealdade europeia (n.º 1 do artigo 4.º do TUE) , afirma-se como um instrumento hermenêutico através do qual se promove uma compatibilização do teor de normas internas potencialmente conflituantes com uma norma de Direito da União, mediante a busca de uma solução interpretativa para as primeiras que garanta a sua conformidade com as segundas sem que tal determine que as normas internas sejam objeto de uma interpretação *contra legem*. Embora encontre o seu campo preferencial de aplicação no contexto da transposição de diretivas[1342], a interpretação conforme ao Direito da UE será suscetível de reclamar a interpretação das normas internas que melhor se compatibilize com as soluções normativas constantes dos Tratados. Assim, no específico contexto das normas fiscais, a obrigação de interpretação conforme será relevante ao nível da aplicação de normas internas que respeitem a matérias abrangidas pelas diretivas em matéria fiscal, mas também, fora de tais situações, ao nível da aplicação de normas internas que admitam múltiplas interpretações, caso em que, ainda que estas se compatibilizem com as normas de Direito primário – mormente o regime de proteção das liberdades económicas fundamentais e o regime de proibição de auxílios estado –, deverá optar-se por aquela que melhor sirva o objetivo e finalidade destes regimes[1343].

A preferência aplicativa – e interpretativa – reconhecida às normas europeias, bem como o seu efeito direto, encontram-se funcionalmente associados à realização do próprio projeto europeu, assentando na necessidade de garantir que as normas europeias são interpretadas e aplicadas nos diversos Estados-Membros sem que resulte colocado em causa o processo de integração europeia e, pese embora a articulação das normas nacionais com as normas de Direito da UE a partir das ideias enunciadas aparente refletir uma preponderância dos interesses e objetivos da integração europeia perante os interesses individuais dos respetivos Estados-Membros, concluir nesse sentido não deixará de se assumir precipitado, face à necessidade de assegurar o respeito pelas dimensões constitucionais

[1342] Determinando a necessidade de os órgãos jurisdicionais dos Estados-Membros interpretarem as normas que hajam sido aprovadas para dar cumprimento à obrigação de transposição, na medida do possível, à luz do texto e da finalidade das mesmas, a fim de atingir o resultado por elas prosseguido. Cfr. Acórdãos do TJUE de 05.10.2004 ("Pfeiffer"), proferido no âmbito dos Processos C-397/01 a C-403/01, n.º 113-114; de 15.05.2003 ("Mau"), proferido no âmbito do Processo C-160/01, n.º 34; de 23.02.1999 ("BMW"), proferido no âmbito do Processo C-63/97, n.º 22; e de 10.04.1984 ("Von Colson e Kamann"), proferido no âmbito do Processo C-14/83. Na interpretação levada a efeito, impõe-se que o órgão jurisdicional nacional tome em consideração todo o direito nacional para apreciar em que medida este pode ser objeto de uma interpretação que não conduza a um resultado contrário ao pretendido pela diretiva. Cfr. Acórdãos do TJUE de 05.10.2004 ("Pfeiffer"), proferido no âmbito dos Processos C-397/01 a C-403/01, n.º 115; e de 25.02.1999 ("Carbonari"), proferido no âmbito do Processo C-131/97, n.ºs 49 e 50.

[1343] Cfr. TERRA, Ben J. M., WATTEL, Peter J., *European Tax Law*, Wolters Kluwer, The Netherlands, 2012, 119.

dos Estados-Membros, importando considerar que entre elas e as disposições europeias não se deverá registar uma relação de exclusão recíproca, mas de permanente diálogo. Aliás, a necessidade de atender a tais dimensões é imposta pelas próprias normas europeias, mais precisamente pelo princípio da lealdade europeia / cooperação leal (artigo 4.º, n.º 3 do TUE), através do qual as identidades constitucionais de um Estado poderão ser relevadas para analisar se uma solução normativa europeia de direito derivado ou secundário se encontra a violar as disposições normativas provenientes dos Tratados constitutivos, nomeadamente por transgredir o princípio da cooperação leal[1344]. Evidencia-se, assim, a existência de um processo otimizado de cooperação mantido, em termos internormativos, entre o sistema jurídico europeu e os sistemas jurídicos dos Estados-Membros. Para além disso, no que especificamente respeita às faculdades normadoras das instituições europeias, encontram-se as mesmas recortadas pelas normas dos Tratados, pelo que as referidas ideias de aplicação preferencial, efeito direto e interpretação conforme não serão aplicáveis relativamente a normas emanadas fora dos limites competenciais naqueles estabelecidos.

1.2. A superação de uma perspetiva estadualmente orientada dos sistemas fiscais

A realização do projeto europeu implica a adstrição dos Estados-Membros a um conjunto de vinculações jurídicas – de caráter positivo e negativo – que determina a superação da perspetiva estadualmente orientada em que assentou historicamente a formação dos seus sistemas fiscais. Fora do contexto de integração europeia, e sem prejuízo das adstrições resultantes de normas de Direito internacional, o exercício das faculdades normativas fiscais dos Estados encontra-se parametrizado por vinculações de ordem constitucional, estando-lhes reservada uma ampla margem de conformação ao normador para, dentro dos limites assim fixados, revestir o respetivo sistema fiscal das soluções jurídicas que se revelem mais adequadas a assegurar e promover as dimensões jurídico-valorativas nacionais prevalecentes. Tal liberdade resultará diminuída no contexto da integração europeia – sobretudo ao nível da disciplina das relações jurídicas fiscais plurilocalizadas –, uma vez que as competências do normador nacional são – voluntariamente – restringidas na medida do necessário à realização das dimensões jurídico-valorativas prevalecentes do projeto europeu, registando-se, em certa medida, uma compressão dos interesses nacionais em benefício dos interesses da integração

[1344] Para o efeito, o TJUE será competente para conhecer dessa eventualidade, quer através do reenvio prejudicial (à disposição dos tribunais nacionais), à luz do artigo 267.º do TFUE, quer através do recurso de anulação, nos termos dos artigos 263.º e 264.º do TFUE.

europeia. Emerge, assim, a ideia de um sistema fiscal integrador ou agregador de dimensões normativas nacionais e europeias.

A manipulação das normas jurídicas disciplinadoras dos impostos deixa, neste contexto, de constituir uma faculdade a ser exercida pelo normador fiscal nacional em exclusiva atenção às vinculações jurídicas de ordem constitucional – e eventualmente internacional –, para passar a resultar condicionada por um conjunto de normas de Direito da UE. A adesão dos Estados ao projeto europeu comporta, portanto, a sua adstrição a um complexo de dados normativos que conformam a sua produção legislativa em matéria de impostos, determinando que a específica configuração do sistema fiscal passe a constituir o resultado de uma permanente dialética entre dimensões jurídicas de ordem interna, internacional e europeia. Compreende-se, assim, que a adesão à UE implique um ajustamento dos sistemas fiscais dos Estados-Membros, o qual se impõe face à natureza vinculativa – e respetiva preferência aplicativa – de que gozam as normas europeias.

1.3. A dimensão fiscal do processo de integração europeia

Não se colocando numa posição de indiferença perante a questão fiscal, o processo de integração europeia compreende dimensões normativas – gerais ou específicas – que visam regular tal matéria, ainda que a UE não assuma em relação àquela temática um tratamento semelhante ao que a mesma recebe por parte dos Estados-Membros. Como teremos oportunidade de perceber, a partir dos dados normativos europeus, a questão fiscal recebe uma disciplina de caráter eminentemente negativo, a qual se dirige, essencialmente, à contenção das faculdades normativas nacionais. A UE tende a colocar-se numa posição distanciada relativamente aos valores jurídicos assegurados e promovidos através da disciplina dos impostos no contexto nacional, limitando, essencialmente, a sua intervenção à garantia de que as concretas soluções encontradas ao nível interno com vista à sua promoção, não colidem com as dimensões axiológicas fundamentais da integração europeia. É neste contexto que – com evidência – se manifesta a ideia de um *sistema fiscal integrado*, no qual convivem dimensões normativas nacionais e europeias que deverão articular-se reciprocamente como um corpo tendencialmente caraterizado por propriedades sistémicas – mormente, o cumprimento das existências de tendencial coerência e completude. De facto, não é inócuo o processo de penetração das normas europeias no sistema fiscal português, desde logo, face ao específico posicionamento que aquelas ocupam neste. Como tivemos oportunidade de referir, as normas europeias ingressam no sistema jurídico interno numa posição supralegal ou constitucional, conforme, respetivamente, se trate de normas de Direito primário ou secundário. Por sua vez, a construção do sistema fiscal numa perspetiva

nacional – em atenção à vigência do princípio da legalidade – é essencialmente concretizada através de normas legais. Significa isto que quando umas e outras concorram em termos aplicativos – o que pressupõe que as normas europeias sejam dotadas de intencionalidade normativo-fiscal –, as primeiras gozam de preferência aplicativa em relação às segundas. Ou seja, a atividade legiferante fiscal encontra-se parametrizada – em termos aplicativos – por normas europeias. Isto não significa, porém, que os poderes normativos reconhecidos à UE em matéria fiscal comportem um qualquer esvaziamento das faculdades normativo-fiscais dos Estados-Membros, pelo menos abstratamente. Já numa perspetiva prática, regista-se uma significativa compressão das faculdades normativo-fiscais nacionais, uma vez que, para além do exercício de faculdades normativas pelas instituições europeias em matéria fiscal, as quais incidem, de um modo geral, sobre a tributação indireta e sobre aspetos específicos da tributação direta, regista-se uma forte atividade jurisprudencial levada a efeito pelo TJUE, o qual, a partir de dimensões normativas de caráter principiológico – mormente no que respeita à proteção das liberdades de circulação –, extrai consequências cujos efeitos se fazem sentir de modo transversal sobre os sistemas fiscais dos Estados-Membros.

1.4. A existência de um corpo de normas europeias dotadas de distintos níveis de intencionalidade normativa fiscal

O sistema jurídico-normativo europeu é integrado por normas que incidem sobre matéria de impostos, as quais tanto podem ser encontradas nos Tratados, como resultar de instrumentos de Direito secundário. Embora as referidas normas possam ser divididas em dois segmentos normativos distintos, segregando-se aquelas que incidem sobre os impostos próprios da UE das que incidem sobre os impostos dos Estados-Membros, tomando por referência o propósito de aferir do impacto das normas de Direito da UE na configuração do sistema fiscal português, apenas será considerando o segundo bloco normativo identificado[1345].

Partindo do corpo de normas de Direito da UE, será possível identificar um conjunto de substratos que – ao mais elevado nível – asseguram normativamente a realização dos valores jurídicos fundamentais europeus, instrumentalizando, para o efeito, a figura do imposto. Referimo-nos a dimensões normativas como as que se dirigem à remoção de barreiras aduaneiras, ao desenvolvimento da harmonização fiscal, à proteção das liberdades económicas fundamentais, à proibição da discriminação fiscal, à proibição de auxílios de Estado incompatíveis com o mercado

[1345] Para uma distinção dos segmentos normativos referidos, cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 311-312; RIBEIRO, João Sérgio, Direito Fiscal da União Europeia, Almedina, 2018, 12-15.

interno e à preservação das finanças públicas nacionais. Estas podem ser encontradas ao nível dos Tratados e, por isso, parametrizam – positiva e negativamente – o desenvolvimento das normas de Direito da UE sobre matéria fiscal. Em desenvolvimento destas, será possível identificar regimes jurídicos incidentes sobre matéria de impostos – substantiva e adjetiva –, construídos a partir de dados normativos de Direito secundário, portanto, produzidos pelas instituições europeias ao abrigo das faculdades normativas que lhes foram reconhecidas pelos Tratados.

Tomando por referência este acervo normativo – de Direito da UE primário e secundário – será possível identificar distintos níveis de intencionalidade normativa fiscal. Desde logo, podemos encontrar dados normativos dotados de uma específica *intencionalidade normativo-fiscal*, os quais correspondem a normas que incidem específica e exclusivamente sobre matéria de impostos, tanto ao nível do Direito primário – como será o caso, entre outras, das disposições que se reportam ao processo de harmonização fiscal[1346] –, como ao nível do Direito secundário – sendo disso exemplo, um amplo leque de normas que regulam diversos aspetos fiscais e que se encontram contidas em diretivas e regulamentos[1347]. Para além destas, o Direito da UE será composto por normas dotadas de uma *genérica intencionalidade normativo-fiscal*, as quais, pese embora não se reportem de modo específico e exclusivo a matéria de impostos, assumem uma amplitude aplicativa capaz de determinar a sua aplicação em matéria fiscal. Neste contexto, assumem especial preponderância normas de Direito primário como as que proíbem medidas discriminatórias em razão da nacionalidade, as que consagram e disciplinam as liberdades económicas fundamentais, as que regulam a concessão de auxílios de Estado ou as que servem de base normativa à harmonização em matéria de impostos diretos[1348] – aliás, como teremos oportunidade de perceber, com base nelas, o TJUE tem levado a efeito um processo de harmonização fiscal negativa, através da emanação de decisões jurisdicionais que se pronunciam sobre a compatibilidade, ou não, das normas internas perante as referidas liberdades e perante o regime dos auxílios de Estado, condicionando, assim, a específica configuração dos sistemas fiscais dos Estados-Membros. A sua amplitude aplicativa garante-lhes a possibilidade de se sobreporem em termos aplicativos às soluções normativas internas de natureza fiscal, como se observará adiante. Como veremos, menos expressivas serão as normas de Direito secundário reconduzíveis à mencionada categoria (*genérica intencionalidade normativo-fiscal*), merecendo tal qualificação as que resultem previstas em regulamentos e diretivas cuja amplitude aplicativa, não lhe dirigindo específica e exclusivamente a tal matéria, permita a sua convocação a respeito da disciplina de questões fiscais.

[1346] Cfr. artigos 110.º a 113.º do TFUE.

[1347] A título de exemplo, pense-se nas normas constantes das Diretivas a que nos referimos no Ponto 2.3. do Subcapítulo II do Capítulo II da Parte II.

[1348] Cfr. artigos 18.º, 28.º e seguintes, 45.º e seguintes, 63.º e seguintes, 107.º-109.º, e 115.º do TJUE.

***

A emanação de diretivas e regulamentos – e em certas condições, de decisões – reflete a capacidade de o sistema jurídico-normativo da UE gerar, no seu âmbito, soluções jurídicas tendentes à consecução dos seus específicos objetivos de integração. Vai neste sentido o artigo 288.º do TFUE, ao reconhecer às instituições europeias a faculdades de normação jurídica através daqueles instrumentos. No entanto, o mesmo enunciado normativo refere, ainda, que o exercício das competências da UE poderá ser levado a efeito através da adoção de "recomendações e pareceres" e que os mesmos "não são vinculativos". A ausência de caráter vinculativo exclui a possibilidade de lhes reconhecido caráter jurídico-normativo e determina a sua recondução ao conceito de instrumentos de "soft law"[1349], o que não significa, porém, que resultem desprovidos de efeito útil. A sua preponderância será, aliás, evidente em diversos domínios, nomeadamente no domínio fiscal, face aos fortes constrangimentos que se levantam ao nível do exercício de faculdades normadoras por parte das instituições europeias.

Pese embora careçam de força juridicamente vinculativa, e por isso devam ser reconduzidos ao conceito de "soft law", será possível identificar uma plêiade de instrumentos – sob formas muito diversas, tais como recomendações, resoluções, comunicações, notas interpretativas, códigos de conduta, diretrizes, instruções, livros brancos, etc. –, dos quais as instituições europeias lançam mão com vista à implementação de uma posição comum no que respeita à definição de certas regulações jurídicas em matéria fiscal, promovendo, por esta via, a aproximação e coordenação das legislações nacionais dos Estados-Membros e a identificação do sentido interpretativo a atribuir a certos dados normativos europeus. Embora sejam desprovidos de efeitos juridicamente vinculantes, este tipo de instrumento revela-se sobremaneira útil nos domínios fiscais nos quais os poderes das instituições europeias são mais limitados, como será o caso da harmonização fiscal no âmbito da tributação direta. Face aos constrangimentos que se levantam à emanação de normas jurídicas nesse domínio, a Comissão Europeia tende a promover uma abordagem inicial aos problemas que em tal contexto se levantam usando instrumentos de "soft law", através dos quais procura assegurar, por via da respetiva adesão, um aproximação das soluções normativas adotadas nos sistemas fiscais dos diferentes Estados-Membros[1350]. Trata-se de instrumentos utilizados com o propósito de obter entendimentos

[1349] Abordado em termos concetuais no Ponto 1.3. do Subcapítulo I do Capítulo II da Parte II.

[1350] A Comissão, assumindo que as dificuldades associadas à integração positiva face à exigência de unanimidade, procurou, sobretudo a partir da década de 90, recorrer a instrumentos de "soft law", em alternativa à apresentação de propostas condenadas ao insucesso. Passou, então, a recorrer a instrumentos não vinculativos – tais como recomendações, a procedimentos de consulta (bilaterais ou multilaterais), por vezes institucionalizados em fóruns que deram origem a "códigos de conduta" (acordos políticos de cavalheiros), confirmados por resoluções do Conselho, por comunicações ou notificações. Cfr. TERRA, Ben J. M., WATTEL, Peter J., *European Tax Law*, cit., 232. Assim, a respeito da tributação direta será possível identificar um amplo corpo de instrumentos de "soft law" que têm por objetivo a promoção do processo de integração europeia, realçando a necessidade de eliminação

mútuos, acordos políticos ou, pelo menos, alguma coordenação ao nível das políticas fiscais dos Estados-Membros[1351], associando-se-lhes um efeito gradual de coordenação e harmonização dos sistemas fiscais nacionais aos modelos fiscais desenvolvidos ao nível europeu[1352]. Uma dimensão importante destes instrumentos consiste no facto de os mesmos tenderem a constituir uma primeira aproximação de caráter não vinculativo à resolução de certos problemas identificados em matéria fiscal, tendendo, gradualmente a ser convertidos em instrumentos de natureza vinculativa, isto é, normas jurídicas, as quais podem ter origem em núcleos de produção normativa europeus (figurando de regulamentos e diretivas) ou em núcleos de produção normativa interna aos Estados-Membros[1353]. Para além desta dimensão de harmonização ou coordenação, alguns destes elementos procuram – de modo expresso – estabelecer critérios interpretativos para normas de Direito primário e até para decisões do TJUE com efeitos em matéria fiscal[1354]. Revelam-se, assim, importantes instrumentos ao nível da interpretação e aplicação das normas europeias em matéria de impostos, uma vez que permitem dar a conhecer a perspetiva das instituições europeias e as linhas de conduta pretendidas por aquelas[1355]. Uma vez mais, evidencia-se a ideia de um *sistema fiscal integrado*, no qual convivem dados normativos nacionais e europeus – e também internacionais –, sendo que, neste caso, a coerência entre os citados dados normativos é promovida através de instrumentos não vinculativos. Estes contêm espaços de adesão, sugestões, convites, para que sejam criadas normas jurídicas ou alteradas as existentes, de modo a assegurar que da convivência de dados normativos com origem em

---

das disparidades na disciplina fiscal concedida à tributação das pessoas coletivas, através da aproximação dos sistemas fiscais dos Estados-Membros. Pense-se, a título de exemplo, nas Diretrizes sobre tributação societária de 1990 (COMISSION OF THE EUROPEAN COMUNITIES, Guidelines on Company Taxation, SEC(90)601, 1990, disponível em https://eur-lex.europa.eu/), no Relatório "Ruding" de 1992 (COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES, Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, March, 1992, disponível em https://publications.europa.eu).

[1351] Cfr. TERRA, Ben J. M., WATTEL, Peter J., *European Tax Law*, cit., 233.

[1352] Não será, por isso, de estranhar, que muitos dos avanços obtidos ao nível da tributação indireta tenham, em grande medida, sido precedidos da formação de instrumentos de "soft law". Exemplo disso serão os Relatórios "Neumark" de 1962 e o Relatório "Werner" de 1970.

[1353] Cfr. BORIA, Pietro, *Taxation in European Union*, Springer, Cham, 2017, 75.

[1354] Considerando o obstáculo que se coloca ao exercício de faculdades normativas nesse domínio, face à vigência da regra da unanimidade, a Comissão procura maximizar os efeitos da integração negativa produzida pelas decisões do TJUE sobre tributação direta, emitindo recomendações especificas relativamente ao modo como aquelas decisões devem ser compreendidas, convidando os Estados-Membros a adaptar a sua legislação e práticas administrativas a tal interpretação. A título de exemplo, cfr. Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu, Coordenar os sistemas de fiscalidade direta dos Estados-Membros no mercado interno (COM/2006/0823); Comunicação da Comissão sobre a noção de auxílio estatal nos termos do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (2016/C 262/01), disponíveis em http://eur-lex.europa.eu.

[1355] Deles se socorre, inclusivamente, o TJUE na formação das suas decisões. Assim, por exemplo, a Recomendação da Comissão (94/390/CE), de 25 de Maio de 1994, relativa ao regime fiscal que incide sobre as pequenas e médias empresas, esteve na origem da jurisprudência fixada pelo Acórdão do TJUE de 14.02.1995 ("Schumacher"), proferido no âmbito do Processo C-279/93. Neste sentido, cfr. TERRA, Ben J. M., WATTEL, Peter J., *European Tax Law*, cit., 2012, 233.

núcleos de produção normativa próprios e diversos não resulta uma quebra da coerência no âmbito da mencionada logica de sistema fiscal integrado.

2. A ideia de sistema fiscal como instrumento de integração de normas nacionais e europeias

A ideia de sistema fiscal pode – deve – ser concebida como um instrumento colocado ao serviço da integração de normas nacionais e europeias que se debruçam – genérica ou especificamente – sobre matéria de impostos, para que a respetiva convivência dê corpo a um acervo normativo dotado de tendencial sistematicidade e completude na consecução das dimensões axiológico-jurídicas que reciprocamente as orientam.

Como teremos oportunidade de analisar, as normas de Direito da UE dotadas de intencionalidade normativo-fiscal, quando consideradas no seu conjunto, não reúnem os pressupostos dos quais depende a sua qualificação como um sistema fiscal – pelo menos, com o sentido que lhe atribuímos na presente investigação. Entre si, dão corpo a uma estrutura normativa de segundo grau ou de sobreposição, que assume o objetivo de ingressar nos sistemas fiscais dos fiscais dos Estados-Membros, adaptando-os ao processo de integração europeia. Mais, essa estrutura reveste-se de caráter eminentemente negativo, no sentido em que – ao contrário do que acontece na perspetiva das normas nacionais – ao nível europeu, as normas fiscais não se encontram positivamente funcionalizadas ao propósito de dar corpo a uma estrutura normativa (sistema fiscal) que – a título principal – promova ou assegure a sustentabilidade financeira de uma determinada estrutura social, antes visando evitar que as soluções adotadas no âmbito dos sistemas fiscais dos Estados-Membros perturbem o propósito de assegurar a instituição e o funcionamento do mercado interno. Em todo o caso, e para o que ora importa, tais normas ingressam nos sistemas fiscais dos Estados-Membros e passam a conviver com as normas fiscais nacionais, com as quais se articulam. Os sistemas fiscais de cada Estado-Membro – e o sistema fiscal português não será exceção – passam, neste contexto, a assumir-se como espaços jurídicos nos quais convivem dados normativos que têm origem em normadores distintos, os quais pautam a sua orientação por valores jurídicos, bens jurídicos e interesses reciprocamente diferenciados e, não raras vezes, de difícil conciliação.

2.1. A qualificação do corpo de normas europeias dotadas de intencionalidade normativo-fiscal como uma estrutura normativa de segundo grau

A simples constatação da existência de um conjunto de normas de Direito da UE cujo âmbito aplicativo abrange a disciplina de matérias de natureza fiscal não será, por si só, suscetível de garantir a sua qualificação como um "sistema fiscal", porquanto se exigirá a presença de um agregado tendencialmente sistemático e completo de normas integradas num sistema jurídico que se serve do imposto como instrumento exclusivo, funcionalizando-o ao propósito principal de arrecadação de receita, com vista à preservação ou promoção de bens ou valores jurídicos fundamentais.

Como tivemos oportunidade de perceber, ainda que se trate de um conjunto normativo heterogéneo, apresentando diferentes níveis de intencionalidade normativa fiscal (genérica e específica), será possível destacar dentro do sistema europeu um conjunto de normas cujo âmbito abrange a disciplina de diversas dimensões de natureza fiscal. A partir daqui, coloca-se a questão de saber se o mesmo poderá ser qualificado como um verdadeiro sistema fiscal, do ponto de vista teorético-jurídico. Consideramos ser de lhe responder em sentido negativo. Pese embora seja possível identificar um conjunto de normas jurídicas de Direito da UE a cujo âmbito aplicativo será possível reconduzir à disciplina de matéria fiscal, não se evidencia a partir delas a formação de um agregado normativo capaz de avocar a referida qualificação (de "sistema fiscal"), pelo menos com o sentido que lhe atribuímos para os presentes efeitos investigatórios, pelos motivos que se passa a explicar.

***

O sistema jurídico-normativo europeu encara o fenómeno fiscal a partir de um contexto axiológico-jurídico substancialmente distinto daquele que é interna e individualmente assumido pelos respetivos Estados-Membros. Na ótica europeia os impostos são vistos mais como fatores distorcivos da concorrência, a ser harmonizados, coordenados e controlados, do que como instrumentos de arrecadação de recursos financeiros essenciais para o desenvolvimento de uma coletividade segundo princípios de justiça distributiva, como acontece ao nível nacional[1356]. Assim, pese embora seja possível falar de "impostos europeus" – por referência ao imposto sobre o rendimento dos funcionários, aos direitos aduaneiros que incidem sobre a importação de produtos provenientes de Estados terceiros e às quotizações relativas à produção no sector do açúcar[1357] – não se revelará adequado falar de um

[1356] Cfr. GALLO, Franco, *Ordinamento comunitário e principi fondamentali tributari*, Editoriale Scientifica, Napoli, 2006, 24.

[1357] Cfr., respetivamente, Regulamento (CE, EURATOM) n.º 723/2004 do Conselho, de 22 de março de 2004, Anexo I, emenda 60; Regulamento (UE) n.º 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 9 de outubro de 2013, que estabelece o Código Aduaneiro da União; e Regulamento (CE) n.º 1260/2001 do Conselho, de 19 de junho de 2001, que estabelece a organização comum do mercado no sector do açúcar, e alterações subsequentes.

verdadeiro "sistema fiscal europeu". O acervo de normas europeias que se debruça sobre a matéria dos impostos não institui um corpo autónomo e completo de impostos através do qual se prossiga, a título principal, as finalidades tipicamente associadas a um sistema fiscal – como seja a arrecadação de receitas em níveis quantitativamente adequados ao financiamento das necessidades financeiras da União –, antes assumindo um escopo mais limitado, o qual, no essencial, contende com a realização do projeto de integração europeia e se encontra funcionalizado por uma lógica de redução dos obstáculos ao funcionamento do mercado interno em termos livres e concorrenciais[1358].

A natureza residual e sua a parca expressividade deixa antever que não será por via da instituição de um sistema de impostos europeus que o projeto de integração europeia manifesta a sua preponderância ao nível fiscal. Em sentido distinto, o seu contributo assenta, fundamentalmente, no estabelecimento de uma *estrutura normativa de segundo grau*, cujo propósito consiste em assegurar que as soluções normativas assumidas no âmbito dos sistemas fiscais dos Estados-Membros (enquanto estruturas normativas de primeiro grau) se revelam compatíveis (ou, pelo menos não se incompatibilizam) com o propósito de assegurar ou promover a realização dos valores jurídicos europeus fundamentais[1359]. Esta estrutura normativo-fiscal de segundo grau, ingressa no sistema normativo nacional, o que significa que as normas fiscais e europeias passam a conviver entre si, exigindo-se-lhes que o seu conjunto se revista das propriedades das quais depende a sua qualificação como um "sistema". Manifesta-se, assim, a supramencionada ideia de um sistema como instrumento de integração das referidas normas.

Assim, as normas fiscais europeias tendem a versar mediatamente sobre a disciplina dos impostos e imediatamente sobre outras normas que garantem a sua disciplina, agindo como uma superestrutura que, não regulando diretamente o fenómeno fiscal, procura condicionar a atuação dos entes a quem tal tarefa se encontra acometida (os Estados-Membros)[1360]. Trata-se, portanto, e no essencial, de um corpo normativo regulador das faculdades normativas fiscais internas dos Estados-Membros, de modo a que o seu exercício não se incompatibilize com a realização da axiologia jurídica fundamental europeia[1361]. Em síntese, as normas de Direito da UE que incidem sobre matéria de

[1358] Neste sentido, sempre pertinente, cfr. FRANCO, António L. de Sousa, e OUTROS, Finanças Europeias, Volume I, Introdução e Orçamento, Almedina, 1994, 29.

[1359] Aspeto que, desde logo, se manifesta no facto de a UE não dispor de uma administração tributária, dependendo, em termos operativos, da atuação dos Estados-Membros.

[1360] Como teremos oportunidade de verificar, em matéria fiscal a UE tende a desenvolver as suas faculdades normativas através de Diretivas – as quais parametrizam soluções normativas fiscais nacionais adotadas para a sua transposição –, pelo que o recurso à emanação de regulamentos assume natureza residual.

[1361] O quadro de princípios extraídos dos Tratados exige sistemas fiscais estaduais que não operem discriminações fiscais e que garantam a neutralidade da tributação no que respeita ao valor do mercado. Neste contexto, a harmonização surge como um instrumento orientado para a aproximação dos critérios

impostos assumem, fundamentalmente, o propósito de disciplinar o complexo de impostos vigentes em cada um dos Estados-Membros, e não tanto de estabelecer um corpo autónomo de impostos europeus. Cada Estado-Membro – e Portugal não será exceção – dispõe do seu próprio sistema fiscal, no qual são integradas, para além das normas nacionais e internacionais, aquelas que têm origem em núcleos de produção normativa da UE.

2.2. A qualificação do corpo de normas europeias dotadas de intencionalidade normativo-fiscal como uma estrutura de feição eminentemente negativa

Embora sejam apontadas prioridades várias e heterógenas à política fiscal da UE[1362], o exercício de faculdades normativas tendentes a disciplinar dimensões de ordem fiscal dirige-se, fundamentalmente, ao propósito de garantir a instituição e o funcionamento do mercado interno. No que à matéria dos impostos respeita, o sistema de normas europeias revestindo uma feição eminentemente negativa, reporta-se, essencialmente, ao condicionamento das competências normativas fiscais dos Estados-Membros, de modo a garantir que as mesmas não comportam prejuízo para o projeto de integração económica. Como consequência da existência de uma contradição fundamental entre algumas dimensões do exercício da soberania fiscal pelos diferentes Estados-Membros e a instituição e manutenção de um espaço de comércio livre e concorrencial no território da UE, a componente fiscal do sistema de normas europeu tenderá a revestir caráter negativo, assumindo o propósito de garantir que as discrepâncias entre os sistemas fiscais dos diferentes Estados-Membros não constituem um entrave ao funcionamento de um mercado interno livre e concorrencial. Com efeito, o projeto de integração europeia não pode resultar alheado da disciplina da matéria dos impostos, uma vez que o concreto modo como os mesmos são regulados no interior de cada Estado-Membro será suscetível de prejudicar a sua concretização. Os objetivos de integração económica e de criação de um mercado interno pressupõem, na sua realização, a exclusão de obstáculos à livre circulação entre os Estados-Membros, o que pressuporá o afastamento de soluções normativas nacionais que se revelem

---

de aplicação dos impostos, sem interferir nas escolhas nacionais quanto ao objetivo da tributação e sem qualquer pretensão de atingir uma uniformidade quanto à legislação fiscal dos Estados-Membros. O sistema jurídico-normativo da UE não nega nem ignora o dever de pagar impostos previsto pelos sistemas dos Estados-Membros ao nível constitucional, mas não o absorve e, para além disso, limita o seu cumprimento, acreditando que o seu exercício não pode prejudicar determinados princípios fundamentais do mercado interno – daqui resulta o carater negativo da harmonização fiscal (tal como foi desenvolvida no domínio da tributação indireta). Cfr. BUZZACCHI, Camilla, *La solidarietà tributaria...*, cit., 217.

[1362] A este propósito, cfr. Comunicação da Comissão, A Política Fiscal da União Europeia: prioridades para os próximos anos, COM (2001) 260, disponível em https://eur-lex.europa.eu, na qual será possível indicação como prioridades da política fiscal da EU: a promoção a competitividade económica; o funcionamento e desenvolvimento do mercado interno; a redução equilibrada da carga fiscal global; e a promoção de dimensões axiológicas de natureza económica, social e ambiental.

suscetíveis de impedir ou restringir a livre movimentação de bens, pessoas, serviços de capital dentro do território da UE[1363].

A dimensão fiscal principal do sistema de normas da UE é representada, portanto, pelo objetivo de instituição do mercado comum assente na livre circulação de mercadorias, o que pressupõe o afastamento de barreiras aduaneiras e a eliminação de fatores idóneos a desincentivar ou alterar a neutralidade da escolha de alocação dos recursos e meios de produção entre os Estados-Membros. Para garantir este propósito, foi instituída a união aduaneira, com a fixação de uma pauta aduaneira comum. A intervenção fiscal da UE encontra-se, em consequência, ancorada no princípio da não discriminação. Procura-se garantir um tratamento fiscalmente neutro das transações comerciais que têm lugar no contexto do mercado interno, pelo que a sua principal manifestação observar-se-á ao nível da tributação indireta, a qual assume o potencial de afetar tal propósito de um modo mais direto e evidente. Daqui decorre o princípio da "neutralidade económica", compreendido no sentido da superação da divisão dos mercados estaduais com vista ao propósito de os unificar num mercado único[1364].

Os impostos aplicados pelos Estados-Membros devem, portanto, produzir efeitos neutros, sem gerar vantagens ou desvantagens capazes de distorcerem as transações comerciais, que devem ter lugar em conformidade com o princípio da concorrência. A resposta ao problema assinalado é, em grande medida, promovida através da superação das diferenças existentes entre os sistemas fiscais dos Estados-Membros que se revelem suscetíveis de condicionar o mercado interno, mediante a sua aproximação na medida do necessário ao funcionamento daquele[1365]. Com efeito, num contexto de integração económica, a preponderância da diferenciação de regimes jurídico-fiscais entre os Estados-Membros aumentará na proporção da remoção dos constrangimentos de natureza extrafiscal – portanto, de ordem jurídica, física, técnica, etc. – à livre circulação de pessoas e bens.

À medida em que aqueles vão sendo eliminados, as decisões económicas – nomeadamente de investimento e produção – tornam-se cada vez mais sensíveis aos condicionalismos relacionados com os impostos, registando-se, portanto, uma maior probabilidade de a sua localização ser por eles afetada, o que é suscetível de acarretar perturbações ao nível das transações comerciais internacionais, ao nível concorrencial e ao nível da afetação dos recursos em termos economicamente

[1363] Assim se consagrando uma proibição geral de adoção de medidas discriminatórias e de soluções tendentes a restringir as distintas manifestações da liberdade de circulação. Cfr. artigos 18.º, 21.º, 45.º, 56.º e 63.º do TFUE

[1364] Cfr. BUZZACCHI, Camilla, *La solidarietà tributaria...*, cit., 178.

[1365] Cfr. artigo 5.º do TUE.

racionais[1366]. Por outras palavras, o facto de os Estados-Membros conferirem um tratamento diferenciado às realidades fiscais é suscetível de provocar distorções sobre o funcionamento do mercado interno, alterando o normal comportamento dos agentes económicos. Por aqui se percebe que a influência da regulação das matérias fiscais sobre os comportamentos dos cidadãos e empresas, mas também dos Estados-Membros, será suscetível de condicionar – e no limite inviabilizar – a concretização dos objetivos económicos do projeto europeu, quando possa constituir um entrave ao pleno exercício das liberdades de circulação.

O processo de harmonização fiscal corresponde, precisamente, a uma resposta aposta aos problemas decorrentes da diferenciação de sistemas fiscais, traduzindo o modo como as instituições europeias definem, com força obrigatória geral, os princípios e regras aos quais os sistemas fiscais nacionais resultam adstritos para que se conformem com os objetivos do processo de integração europeia. A integração fiscal não constitui, por isso, um fim em si mesma, sendo, na verdade, instrumentalizada ao propósito de garantir a instituição e o funcionamento do mercado interno livre e concorrencial. Sobre a bondade deste propósito, não cabe aqui falar, mas sempre se poderá adiantar que aquele objetivo não se poderá impor de forma inelutável e determinar o afastamento de toda e qualquer solução normativa presente nos sistemas fiscais dos Estados-Membros que com ele se incompatibilize, antes se impondo que o processo de integração fiscal seja levado a efeito com o mínimo de sacrifício possível para as dimensões axiológico-jurídicas e teleológicas prevalecentes no contexto nacional.

O objetivo de harmonização não consiste na existência de um poder normativo fiscal geral na UE, bastando-se com a existência de um acervo normativo tendencialmente homogéneo de sistemas fiscais dos vários Estados-Membros, de modo a que sejam removidas algumas características específicas da estrutura dos impostos que prejudiquem o processo da integração europeia. Trata-se de coordenar os regimes fiscais dos Estados-Membros de modo a evitar a introdução de modificações não articuladas que ponham em concorrência as políticas fiscais nacionais, e que possam revelar-se nocivas para o mercado interno[1367].

Ainda que a dimensão fiscal da atuação das instituições europeias se paute, essencialmente, por uma lógica negativa, no sentido da proteção do projeto europeu contra os impulsos normativos fiscais dos Estados-Membros que assumam a virtualidade de o prejudicar, será possível vislumbrar a

---

[1366] Cfr. PEREIRA, Paula Rosado, A Tributação das Sociedades na União Europeia, Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias de Actuação Comunitária, Almedina, Coimbra, 2004, 24-25.

[1367] As normas europeias que incidem sobre o fenómeno fiscal, não constituindo, entre si, um "sistema fiscal", podem, no limite, ser de qualificar como um "sistema de harmonização fiscal". Cfr. BUZZACCHI, Camilla, *La solidarietà tributaria...*, cit., 180, 219.

emergência de algumas intervenções daquelas no sentido da funcionalização do imposto ao serviço de dimensões axiológico-jurídicas de caráter social, económico e ambiental, ainda que com sacrifício para o próprio funcionamento livre e concorrencial do mercado interno. Sem prejuízo de outras que possam a este respeito ser salientadas, chamamos a atenção para o recurso ao imposto enquanto instrumento de promoção (i) da sustentabilidade ambiental e (ii) da empregabilidade na União[1368].

(i) Promoção da sustentabilidade ambiental

No primeiro caso, constituindo a sustentabilidade ambiental uma dimensão axiológica normativamente acautelada pelo Direito primário da UE, são expressamente reconhecidas às instituições europeias faculdades normativas de exercício partilhado em matéria fiscal destinadas à sua promoção[1369]. Assim, embora caiba aos Estados-Membros o papel preponderante na incorporação de uma especifica intencionalidade normativa de caráter ambiental no âmbito da disciplina dos respetivos impostos – desde logo, porquanto tal lhe seja internamente exigido por imperativos normativos de ordem constitucional –, encontram-se as instituições europeias habilitadas a emanar regulações fiscais (portanto, normas de direito secundário) nesse domínio quando – e na medida em que – a sua intervenção se apresente mais eficaz do que a intervenção individual dos Estados-Membros[1370]. Neste contexto – para além de um conjunto de instrumentos de natureza não vinculativa ("soft law") que estabelecem recomendações a ser incorporadas pelos Estados-Membros nos respetivos sistemas fiscais[1371] –, será possível destacar a preponderância da Diretiva 2003/96/CE do Conselho, de 27 de Outubro de 2003, a qual, pese embora vise, em primeira linha, a disciplina da política energética, acaba por assumir um papel importante ao nível da incorporação de componentes de ordem ambiental na disciplina normativa dos impostos incidentes sobre produtos energéticos e elétricos –

[1368] Assinalando o referido fenómeno, cfr. BUZZACCHI, Camilla, *La solidarietà tributaria*..., cit., 205-206.

[1369] Cfr. n.º 3 do artigo 3.º do TUE, al. e) do n.º 2 do artigo 4.º, artigo 11.º, artigo 191.º e n.º 2 do artigo 192.º do TFUE.

[1370] Trata-se aqui de uma instrumentalização do imposto aos objetivos de compelir os agentes económicos à adoção de comportamentos mais sustentáveis do ponto de vista ambiental e de distribuir distribuição os custos ambientais pelos agentes que lhes dão causa (princípio do "poluidor-pagador"). A propósito da referida temática, cfr. SOARES, Cláudia Dias, *O Imposto Ambiental – Direito Fiscal do Ambiente*, Almedina, Coimbra, 2002.

[1371] Cuja concretização depende da adoção – voluntária – pelos Estados-Membros de soluções normativas fiscais nacionais tendentes a concretizá-las. A este respeito, entre outros elementos, cfr. Comunicação da Comissão COM (97) de 26.03.1997, Taxas e Impostos Ambientais no Mercado Interno; Comunicação da Comissão, A contribuição das políticas fiscais e aduaneiras para a Estratégia de Lisboa, COM (2005) 532; COMISSÃO EUROPEIA, Livro verde sobre instrumentos de mercado para fins da política ambiental e de políticas conexas SEC(2007) 388, COM/2007/0140; Comunicação da Comissão, Enquadramento Comunitário dos Auxílios Estatais a favor do ambiente (2008/C 82/01); Comunicação da Comissão (2014/C 200/01), Orientações relativas a auxílios estatais à proteção ambiental e à energia 2014-2020, disponíveis em https://eur-lex.europa.eu.

nomeadamente, ao nível da delimitação de níveis mínimos de tributação e da disciplina de isenções e reduções fiscais[1372].

(ii) Promoção da empregabilidade na União

Por sua vez, no caso da promoção das condições de empregabilidade no âmbito da UE, se é verdade que as instituições europeias têm – desde longa data[1373] – vindo a assinalar a necessidade de ajustamento das soluções normativas vigentes nos sistemas fiscais dos Estados-Membros, bem como a sua coordenação, de modo a proteger ou favorecer o fator trabalho – sustentando-se, inclusivamente, a necessidade de transferir a carga fiscal incidente sobre o fator trabalho para outras fontes de tributação menos prejudiciais ao emprego e ao crescimento –, a verdade é que tais iniciativas correspondem a instrumentos não vinculativos ("soft law"), pelo que o efeito de aproximação das regulações normativas vigentes nos sistemas fiscais dos diferentes Estados-Membros apenas se produzirá na medida em que as recomendações produzidas sejam voluntariamente acolhidas por aqueles através do exercício de competências normativas próprias.

Os esforços encetados pelas instituições da UE no sentido da instrumentalização do imposto aos propósitos de garantir ou promover positivamente a realização de dimensões axiológico-jurídicas acolhidas pelo sistema de normas europeu assume caráter residual e suporta-se, sobretudo, em instrumentos sem natureza vinculativa para os Estados-Membros, não comportando uma qualquer inversão do paradigma que norteia o sistema-jurídico normativo europeu em matéria fiscal, o qual, orientando-se por uma lógica de neutralidade fiscal, visa, essencialmente, a prevenção e supressão das

---

[1372] Ainda que as dimensões axiológicas ambientais e económicas tendam a ser colocadas numa relação de conflitualidade recíproca, será possível vislumbrar um conjunto de vantagens económicas associadas à promoção da sustentabilidade ambiental – vendo-se nela uma fonte de vantagens competitivas para a Europa, uma vez que oferece oportunidades de inovação e de criação de novos mercados –, o que permitirá concebê-las numa relação de implicação mútua. Cfr. BUZZACCHI, Camilla, *La solidarietà tributaria...*, cit., 214.

[1373] Neste sentido, cfr. Comunicação da Comissão, Rumo a uma coordenação em matéria fiscal na União Europeia, Um pacote de medidas contra a concorrência prejudicial em matéria fiscal, COM (97) 495; Resolução do Conselho de 22.02.1999, relativa às orientações em matéria de emprego para 1999; Decisão do Conselho (2001/63/CE) de 19.01.2001, relativa às orientações para as políticas de emprego dos Estados-Membros em 2001; Decisão do Conselho (2002/177/CE) de 12.02.2002, relativa às orientações para as políticas de emprego dos Estados-Membros em 2002; Decisão do Conselho (2008/618/CE) de 15.07.2008, sobre as orientações para as políticas de emprego dos Estados-Membros; Decisão do Conselho (2010/707/UE) de 21.10.2010, sobre as orientações para as políticas de emprego dos Estados-Membros; Decisão (EU) 2015/1848 de 05.10.2015, relativa às orientações para as políticas de emprego dos Estados-Membros; e Decisão (EU) 2018/1215 de 16.07.2018, relativa às orientações para as políticas de emprego dos Estados-Membros, disponíveis em https://eur-lex.europa.eu. Ainda este respeito, cfr. COMISSÃO EUROPEIA, Crescimento, competitividade, emprego: os desafios e as pistas para entrar no século XXI: Livro Branco, 1993, disponível em https://infoeuropa.eurocid.pt, 139-140.

distorções associadas às medidas fiscais internamente adotadas pelos Estados-Membros, de modo a proteger o mercado interno[1374].

2.3. O processo de harmonização jurídico-fiscal positiva

Em desenvolvimento das dimensões normativas de Direito primário da UE dotadas de intencionalidade normativo-fiscal, será possível identificar um conjunto de regras e princípios de Direito secundário que, dando concretização aos dados normativos fundamentais estabelecidos ao nível dos Tratados, desenvolvem um conjunto de regimes jurídicos incidentes sobre matéria de impostos.

Como tivemos oportunidade de referir, o processo de integração europeia em matéria fiscal desenvolve-se – juridicamente – a partir do exercício das competências normadoras reconhecidas à União Europeia, traduzindo-se, assim, na emanação de regulamentos e de diretivas em matéria fiscal[1375]. Partindo da configuração dos referidos instrumentos normativos, será possível diferenciar: (i) um processo de uniformização jurídico-fiscal, levado a efeito através da emanação de regulamentos, que tem por subjacente a intenção de garantir a aplicação de soluções normativas estandardizadas nos sistemas jurídicos dos diferentes Estados-Membros relativamente a determinados núcleos materiais; e (ii) um processo de harmonização jurídico-fiscal, levado a efeito através da emanação de diretivas, que tem por subjacente a intenção de assegurar que, no contexto dos sistemas jurídicos dos diversos Estados-Membros, certos núcleos materiais recebem uma regulação tendencialmente homogénea e compatível com os parâmetros fixados a nível europeu. No domínio fiscal, o processo harmonizador supera, em larga medida, o processo uniformizador, registando-se um escasso à emanação de regulamentos, os quais tendem a ser reservados para o domínio da tributação aduaneira e para algumas dimensões acessórias da tributação indireta[1376]. É, sobretudo, através da emanação de

[1374] A preponderância do valor "mercado interno" perante as dimensões axiológicas de ordem económica, social e ambiental é, aliás, assumida, em termos gerais, no artigo 3.º do TUE, quando se determina que a UE "estabeleça" (obrigação de resultado) o primeiro e se "empenhe" (obrigação de meios) na realização dos segundos, reflete-se ao nível do exercício de faculdades normativas no domínio fiscal.

[1375] Nos casos em que não individualizam destinatários, as decisões a que se reporta o artigo 288.º do TFUE, assumam natureza normativa, caso em que, tendo os Estados-Membros como destinatários, gozarão de efeito direto, podendo ser invocadas contra ele (cfr. Acórdão do TJUE ("Grad"), proferido no âmbito do Processo 9/70, n.ºs 5-10; Acórdão do TJUE de 10.11.1992 ("Hansa Fleisch"), proferido no âmbito do Processo C-156/91, n.ºs 15-17), mas não contra os particulares (cfr. Acórdão do TJUE de 07.06.2007 ("Carp"), proferido no âmbito do Processo C-80/06, n.º 22). No entanto, face à sua reduzida expressividade ao nível da disciplina de conteúdos de natureza fiscal, não nos debruçaremos sobre a análise das mesmas.

[1376] Cfr. Regulamento n.º 450/2008, do Parlamento Europeu e do Conselho, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário (Código Aduaneiro Modernizado), bem como os regulamentos que o precederam. A propósito desta questão, cfr. TERRA, Ben J. M., WATTEL, Peter J., *European Tax Law*, cit., 115. Para além dos regulamentos existentes nos domínios assinalados, será possível identificar na jurisprudência do TJUE o recurso a regulamentos no âmbito da decisão de casos que versam sobre a tributação direta. Trata-se, no entanto, da convocação de regulamentos que não apresentam, em si mesmos, natureza tributária, antes respeitando à densificação – em termos gerais – de liberdades fundamentais arguidas como critério de sindicância da aplicabilidade de normas internas de natureza fiscal. Pense-se, no caso da convocação do Regulamento (UE) n. º 492/2011 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 05.04.2011, relativo à livre circulação dos trabalhadores na União, e da sua convocação como forma de densificação do âmbito de proteção

diretivas que o normador europeu intervém ao nível da disciplina que os impostos recebem em nos sistemas fiscais dos diferentes Estados-Membros, sendo possível evidenciar a existência de um processo de harmonização fiscal que se desenvolve em velocidades distintas, conforme o específico núcleo material fiscal em causa. Este aspeto manifesta-se, com particular evidencia, no tratamento jurídico que os artigos 110.º e seguintes do TFUE oferecem à matéria dos impostos diretos, por um lado, e dos impostos indiretos, por outro. A integração normativa fiscal não opera exclusivamente sobre a dimensão substantiva dos sistemas fiscais dos Estados-Membros, abrangendo também as suas componentes adjetivas, no pressuposto e medida em que tal se revele útil ou necessário à concretização dos objetivos do projeto europeu.

2.3.1. A componente substantiva do processo de harmonização jurídico-fiscal

O exercício, pelas instituições da UE, das respetivas faculdades normadoras tendo em vista a aproximação das normas e regimes jurídicos presentes nos sistemas fiscais dos Estados-Membros tem, essencialmente, em vista evitar – ou atenuar – eventuais prejuízos que daí possam decorrer para o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno, bem como evitar as distorções de concorrência[1377]. Foi, aliás, neste sentido que caraterizamos o conjunto de normas fiscais europeias como uma estrutura de segundo grau e de caráter eminentemente negativo. Ora, a necessidade de intervenção em atenção à prossecução daqueles objetivos faz-se sentir com intensidades diferenciadas, conforme a tipologia de impostos em presença, uma vez que, impostos existem cuja configuração faz sentir os seus efeitos sobre o funcionamento do mercado de um modo imediato – será o caso dos impostos indiretos –, enquanto outros apenas nele se refletem de modo mediato – será o caso dos impostos diretos. Por esse motivo, o processo harmonização jurídica teve – e continua a ter – um desenvolvimento distinto ao nível da tributação indireta e da tributação indireta, como se passará a explicar, nos apartados seguintes.

2.3.1.1. A harmonização jurídica da tributação indireta

A necessidade de harmonização dos sistemas fiscais no que respeita à tributação indireta resulta do facto de a divergência entre as soluções normativas fiscais adotadas a esse nível pelos

daquela liberdade para efeitos da apreciação da conformidade de soluções fiscais adotadas pelos Estados-Membros. Neste sentido, cfr. Acórdão do TJUE de 02.03.2017 ("Alphonse Eschenbrenner"), proferido no âmbito do Processo C-496/15; Acórdão do TJUE de 14.02.1995 ("Schumacker"), proferido no âmbito do Processo C-279/93, n.º 23. Através da constituição da uma união aduaneira – assente na supressão das barreiras físicas, técnicas e fiscais – procurou-se assegurar a efetiva abertura do espaço comercial europeu, ou seja, a sua configuração como uma zona de mercado livre. Quanto à remoção das referidas barreiras, cfr. A Realização do Mercado Interno, Livro Branco da Comissão para o Conselho Europeu, 1985, COM (85) 310.

[1377] Cfr. artigos 113.º e 115.º do TFUE.

diferentes Estados-Membros ser suscetível de condicionar negativamente o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno em termos livre e concorrenciais. Tratando-se de impostos que impendem sobre o valor dos bens e serviços transacionados no espaço da EU, facilmente poderiam ser manipulados de modo a discriminá-los em função da respetiva origem, convertendo-se em "imposições aduaneiras encapotadas" que constituiriam entraves ao funcionamento livre e concorrencial do mercado interno, uma vez que este pressupõe que, salvo em casos devidamente justificados, as transmissões de bens e prestações de serviços puramente internas e as que assuam natureza transfronteiriça não recebam um tratamento diferenciado. Compreende-se, por isso, a preocupação do normador europeu em garantir que os mesmos recebem uma disciplina harmonizada. Assim, para além da exclusão da instituição de medidas fiscais de origem interna que incidam de forma discriminatória sobre os produtos provenientes de outros Estados-Membros, o TFUE estabelece as bases normativas para a harmonização dos impostos indiretos a vigorar nos sistemas fiscais dos diferentes Estados-Membros, procurando-se que lhes seja deixada uma reduzida margem de manobra ao nível da sua disciplina[1378].

Como base para a harmonização dos impostos sobre o volume de negócios foi acolhido – com exclusão de quaisquer outros – o modelo do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) com dedução do imposto suportado a montante (de modo a evitar a sua cumulação) e assente no princípio da tributação no destino (devendo o imposto, em princípio, ser pago no Estado-Membro onde ocorra o consumo final). A implementação deste modelo deve-se à "Diretiva IVA"[1379], a qual, para além de fixar uma base de incidência comum e tendencialmente universal, dirigida à tributação da generalidade das transmissões de bens e prestações de serviços, bem como às importações e às transmissões intracomunitárias de bens, procede a uma rigorosa seleção tipificada das isenções instituíveis pelos respetivos Estados-Membros[1380]. Desta forma, promove-se a instituição de uma ampla base normativa de incidência objetiva, tendente a assegurar o funcionamento do mercado e a minimizar as distorções

[1378] Cfr., respetivamente, artigos 110.º e 113.º do TFUE. Regista-se, por isso, ao nível da tributação indireta uma harmonização de longo alcance, em termos próximos da uniformidade. Cfr. TERRA, Ben J. M., WATTEL, Peter J., *European Tax Law*, cit., 36-37. A circunstância de os impostos indiretos poderem constituir obstáculos imediatos à livre circulação das mercadorias e à livre prestação de serviços num mercado interno, bem como criar distorções a nível da concorrência, levou à consagração de um imperativo harmonizador ao nível do Direito primário da UE. Assinalando esta dimensão, cfr. Comunicação da Comissão, A Política Fiscal da União Europeia: prioridades para os próximos anos, COM (2001) 260, disponível em https://eur-lex.europa.eu.

[1379] Cfr. Diretiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28.11.2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (que substituiu a Diretiva n.º 77/388/CEE do Conselho, de 17.05.1977).

[1380] Para uma descrição do processo de implementação do modelo do IVA na UE, cfr. VASQUES, Sérgio, O Imposto sobre o Valor Acrescentado, Almedina, Coimbra, 2017, 47 e seguintes.

da concorrência no espaço da União Europeia[1381]. Ao mesmo tempo, determina-se uma normalização das taxas de IVA aplicáveis nos respetivos Estados-Membros, mediante a previsão de tetos mínimos e máximos das referidas taxas, bem como os bens e serviços aos quais respetivamente se aplicam, assegurando-se também uma aproximação do esforço económico que nos diversos Estados-Membros é exigido com o pagamento do imposto. Garante-se, assim, que pese embora possam variar as taxas respetivamente aplicáveis, serão coincidentes as bases tributáveis e os métodos de apuramento do imposto nos diferentes Estados-Membros, o que constitui um importante contributo para a remoção dos obstáculos à construção do mercado comum[1382]. Permite-se, ainda, que as administrações tributárias sejam capazes de determinar a quantidade exata do imposto suportado em cada fase da cadeia de produção, mesmo quando os produtos sejam deslocados entre as fronteiras dos Estados-Membros, de modo a que o montante de imposto suportado possa ser compensado aquando da exportação[1383]. A instituição do sistema comum do IVA encontra-se, portanto, funcionalizada ao propósito de criação de um mercado comum, pretendendo-se, através das caraterísticas de que se reveste o referido imposto, assegurar uma efetiva liberdade de circulação de pessoas, bens, serviços e capitais e a interpenetração das economias, ou seja, que as trocas comerciais entre os diferentes Estados-Membros se processem como num verdadeiro mercado interno. ou seja, para a consecução do mercado comum baseado na livre concorrência, com caraterísticas idênticas às de um mercado interno[1384]. Assim, nos sistemas fiscais dos diferentes Estados membros – e o português não será exceção[1385] – vigoram impostos gerais sobre o consumo cuja disciplina normativa têm na sua base a

[1381] A introdução do modelo comum de tributação do IVA teve em vista eliminar os efeitos distorcivos associados à exigência de distintos impostos sobre as transações comerciais. A este respeito, será útil confrontar o teor dos considerandos da "Sexta Diretiva IVA" (Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, disponível em https://eur-lex.europa.eu), nos quais se prevê objetivo de eliminar os encargos de importação e as reduções fiscais das trocas comerciais entre os Estados-Membros e assegurar a neutralidade do sistema comum de imposto sobre o volume de negócios, tendo em vista a realização de um mercado comum concorrencial que se desenvolva em termos semelhantes aos de um verdadeiro mercado interno.

[1382] Cfr. RIBEIRO, João Sérgio, Direito Fiscal da União Europeia, cit., 16-17.

[1383] Cfr. TERRA, Ben J. M., WATTEL, Peter J., *European Tax Law*, cit., 11-12. Com o referido sistema afasta-se a possibilidade de os Estados membros ocultarem subsídios à exportação em restituições arbitrárias na exportação – desde logo, considerando o disposto no artigo 111.º do TFUE –, promovendo-se, de igual modo, a transparência no seu modo de funcionamento.

[1384] A neutralidade que s do sistema comum de imposto sobre o volume de negócios constitui um objetivo intermédio, funcionalizado ao propósito de criação de um mercado comum que implique uma concorrência sã e apresente caraterísticas análogas às de um verdadeiro mercado interno.

[1385] Com efeito, embora o CIVA e o RITI constituam legislação produzida no âmbito do sistema jurídico-normativo português, as soluções neles contidas foram adotadas por referência a parâmetros fixados em normas de Direito da UE. Em geral, quando à adoção do IVA no sistema fiscal português, cfr. VASQUES, Sérgio, O Imposto Sobre o Valor Acrescentado, cit., 70 e seguintes; PALMA, Clotilde Celorico, As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado, Uma Ruptura no Princípio da Neutralidade, Almedina, Coimbra, 2015, 36-42. Com interesse, cfr. ainda, CUNHA, Patrícia Noiret, Imposto sobre o Valor Acrescentado, Anotações ao Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado e ao Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias, Instituto Superior de Gestão, 2004.

transposição da citada Diretiva[1386]. A harmonização dos regimes jurídicos vigentes nos diferentes Estados-Membros ao constitui, ainda, uma forma de evitar a sua manipulação por aqueles, de modo a reduzir a sua contribuição financeira para o projeto europeu, considerando que o IVA constitui uma fonte de financiamento do Orçamento da UE[1387].

Apesar da preponderância que a instituição do modelo do IVA assume nesse contexto, a harmonização fiscal no domínio da tributação indireta não se esgota na instituição do modelo do IVA, uma vez que o citado artigo 113.º do TFUE constitui, também, o substrato normativo no qual se fundamenta a harmonização dos impostos especiais sobre o consumo[1388]. Estes correspondem, em termos simples, a impostos de natureza seletiva que incidem sobre o consumo de certos produtos em específico, como será o caso do álcool, tabaco e produtos energéticos. A disciplina destes nos diversos Estados-Membros constitui o resultado de um labor de transposição de diretivas emanadas pela UE, nos termos das quais são estabelecidos parâmetros normativos quanto à disciplina, por aqueles, dos mais variados aspetos dos referidos impostos, tais como os seus âmbitos de incidência objetiva e subjetiva, o seu modo de liquidação e cobrança, bem como o regime suspensivo que lhes e aplicável[1389]. Também aqui se verifica que nos sistemas fiscais dos diferentes Estados membros – e, mais uma vez, o português não será exceção[1390] – vigoram impostos gerais sobre o consumo cuja disciplina normativa tem na sua base a transposição de Diretivas emanadas pela UE. Fora do domínio dos impostos indiretos globalmente harmonizados, os Estados-Membros são livres de organizar e conformar as suas demais vias de tributação indireta do modo que reputarem mais conveniente. No entanto, uma vez que proibição do artigo 110.º do TFUE vigora relativamente a todas as formas de tributação indireta, mesmo em relação a estes não poderão os Estados-Membros estabelecer regimes fiscais que comportem um tratamento diferenciado entre produtos nacionais e produtos provenientes

---

[1386] Assim, embora constitua um imposto de "matriz jurídica europeia", não constitui um imposto europeu. CFR. FRANCO, António L. de Sousa, e OUTROS, Finanças Europeias, Volume I, Introdução e Orçamento, Almedina, 1994, 33; PALMA, Clotilde Celorico, As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado, cit., 27.

[1387] Neste sentido, cfr. PALMA, Clotilde Celorico, As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado, cit., 36; DOURADO, Ana Paula, Lições de Direito Fiscal Europeu, Tributação Directa, Coimbra Editora, Coimbra, 2010, 26-27.

[1388] Cfr. TERRA, Ben J. M., WATTEL, Peter J., *European Tax Law*, cit., 12. Para uma descrição do processo de harmonização positiva dos impostos especiais sobre o consumo, cfr. VASQUES, Sérgio, PEREIRA, Tânia Carvalhais, Os Impostos Especiais sobre o Consumo, Almedina, Coimbra, 2016, 115 e seguintes.

[1389] Cfr. Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo (que substituiu a Diretiva 92/12/CEE, de 25.02.1992). A sua disciplina é, respetivamente, complementada pelos seguintes instrumentos: Diretiva 2011/64/UE do Conselho, de 21.06.2011; Diretiva 2003/96/CE do Conselho, de 27.10.2003; Diretiva 92/83/CEE do Conselho, de 19.10.1992; Diretiva 92/84/CEE do Conselho, de 19.10.1992.

[1390] Com efeito, embora o CIEC constitua legislação produzida no âmbito do sistema jurídico-normativo português, as soluções neles contidas foram adotadas por referência a parâmetros fixados em normas de Direito da UE. Em geral, quando ao modo como a referida transposição foi concretizada, cfr. VASQUES, Sérgio, PEREIRA, Tânia Carvalhais, Os Impostos Especiais sobre o Consumo, cit., 153 e seguintes.

de outros Estados-Membros[1391]. Do mesmo modo, deverão os referidos regimes orientar-se pelo respeito das liberdades económicas fundamentais e pelo regime aplicável à concessão de auxílios de Estado.

2.3.1.2. A harmonização jurídica da tributação direta

Ainda que a produção de normas jurídicas dirigidas a esbater as diferenças entre os regimes fiscais dos Estados-Membros tenda a evidenciar-se com superior preponderância no âmbito dos impostos indiretos, tal não significará a sua total exclusão no campo da tributação direta, porquanto também aqui os interesses subjacentes ao estabelecimento e funcionamento do mercado interno poderão exigir a adoção de soluções normativas fiscais comuns nos diferentes Estados-Membros[1392]. Este será, no entanto, um domínio menos permeável ao impulso harmonizador. Se os impostos indiretos são suscetíveis de afetar de modo evidente e imediato o mercado interno, os impostos indiretos têm efeitos deformadores mais difusos, os quais se prendem, no essencial, com o condicionamento das decisões ao nível do investimento, do estabelecimento e do emprego[1393]. Por esse motivo, ao contrário do que sucede com a tributação indireta, para a qual preveem um imperativo de harmonização, as normas de Direito primário não dispõem especificadamente sobre a tributação direta[1394], pelo que apenas lhe será aplicável a faculdade – genericamente prevista no artigo 115.º do TFUE – de emanação de normas de direito secundário tendentes a garantir a aproximação das legislações dos Estados-Membros, quando – e na medida em que – tal se revele necessário para garantir o funcionamento do mercado interno, exigindo-se, para o efeito, a tomada de uma decisão unânime nesse sentido[1395]. Assim, a harmonização da tributação direta nos Estados-Membros será

[1391] A propósito da proibição assinalada, entre outros, cfr. Acórdão do TJUE de 16.06.2016 ("Comissão v. República Portuguesa"), proferido no âmbito do Processo C-200/15; Acórdão do TJUE de 07.04.2011 ("Ioan Tatu"), proferido no âmbito do Processo C-402/09; Acórdão do TJUE de 18.01.2007 ("Maciej Brzeziński"), proferido no âmbito do Processo C-313/05; Acórdão do TJUE de 15.03.2001 ("Comissão v. França"), proferido no âmbito do Processo C-265/99.

[1392] Cfr. PINHEIRO, Gabriela, A Fiscalidade Directa na União Europeia, Universidade Católica Portuguesa, Porto, 1998, página 23.

[1393] Cfr. TERRA, Ben J. M., WATTEL, Peter J., *European Tax Law*, cit., 198. Ao mesmo tempo, a tributação direta sempre foi vista como um dos últimos redutos da soberania estatal, um dos poucos domínios onde os Estados-Membros podem implementar os seus objetivos de ordem pública, económica e social. Cfr. NOGUEIRA, João Félix Pinto, Direito Fiscal Europeu – O Paradigma da Proporcionalidade, A proporcionalidade como critério central da compatibilidade de normas tributárias internas com as liberdades fundamentais, Coimbra Editora, 2010, 189-190. Com pertinência sobre a questão, cfr. LOBO, Carlos Batista, Uma primeira reação à proposta de alteração do artigo 93.º do Tratado CE relativamente às matérias fiscais, Fisco, n.º 99/91, 2000, 94.

[1394] A ausência de um imperativo harmonizador contribuirá de forma determinante para o desfasamento entre os níveis de harmonização registados ao nível da tributação direta e indireta. Cfr. BAKER, Philip, *A Summary of the Acquis Communautaire on Direct Taxation*, *in* The EC Tax Journal, Vol. 4, No. 3, 205.

[1395] É certo que a mesma exigência é exigida relativamente à harmonização da tributação indireta, no entanto, neste segundo domínio a mesma desde cedo foi sentida como uma necessidade por parte dos Estados-Membros, não apenas pelo facto de a ausência na tributação indireta representar um entrave mais visível ao funcionamento do mercado interno, mas também pelo facto, no caso do IVA, parte da sua receita constituir recurso próprio do Orçamento da UE. Cfr. DOURADO, Ana Paula, Lições de Direito Fiscal Europeu, cit., 26-27. Ainda que em abstrato tal seja equacionado, na prática não se tem

possível, desde que: tal se afirme como necessário para a realização do mercado interno; exista unanimidade a esse respeito; e seja respeitado o princípio da subsidiariedade. Em todo o caso, a aproximação das legislações dos Estados-Membros sempre se fará a título parcial, dirigindo-se ao suprimento dos mais evidentes focos de perturbação do mercado interno e sem assumir a pretensão de instituir imposto globalmente harmonizados[1396].

Para além do impacto diferenciado do impulso harmonizador sobre os domínios da tributação direta e indireta, não deixará de se assinalar que o mesmo também diverge entre as diferentes categorias de impostos diretos, verificando-se ser no domínio da tributação do rendimento das pessoas coletivas que se registam os maiores avanços normativos harmonizadores, por contraposição aos segmentos da tributação do rendimento das pessoas singulares[1397] e da tributação do património, os quais têm uma incidência menos expressiva sobre o funcionamento do mercado interno[1398]. De todo o modo, como se assinalou, não existe aqui uma intenção de garantir uma harmonização estrutural da tributação, mas apenas de dar resposta a alguns focos potenciais de distorções do funcionamento do mercado interno, pelo que os desenvolvimentos normativos operados no âmbito da tributação do rendimento das pessoas coletivas assumem natureza parcelar[1399]. Neste contexto, será possível

---

registado o recurso à faculdade normativa constante do artigo 116.º do TFUE. Cfr. HELMINEN, Marjaana, *UE Tax Law Direct Taxation*, IBFD, The Netherlands, 2015, 21. Ao abrigo da referida disposição, se a Comissão considerar que a diferença entre as normas internas dos Estados-Membros comportam distorções de concorrência no mercado interno e que as mesmas devem ser eliminadas, deverá comunicá-lo ao Estado-Membro visado. Se essa comunicação não for frutífera, o Parlamento e o Conselho, segundo o processo legislativo ordinário, podem emitir as diretivas necessária. A necessidade de demonstrar que a disparidade entre as normas internas dos Estados-Membros é suscetível de falsear as condições de concorrência no mercado interno dificulta, sobremaneira, a convocação de tal disposição normativa.

[1396] Ao contrário, como vimos, do que sucede com o IVA ou com os IEC's, no domínio da tributação indireta.

[1397] No que respeita ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, tem-se considerado que o mesmo deve ser deixado ao critério dos Estados-Membros, sem prejuízo da sua vinculação ao cumprimento dos do Tratado em matéria de não discriminação e de livre circulação (sobretudo de trabalhadores) na UE.

[1398] Domínios como a tributação do rendimento das pessoas singulares, pelo facto de se revelarem menos propensos a afetar o funcionamento do mercado interno, têm-se mantido arredados do referido impulso harmonizador. Entende-se que a sua disciplina deverá ser deixada ao critério dos Estados-Membros, ainda que os mesmos não possam assumir soluções normativas que coloquem em crise os princípios fundamentais de Direito primário (como a proibição de discriminação e de restrições das liberdades económicas europeias ou a proibição de auxílios de Estado). Cfr. Comunicação da Comissão, A Política Fiscal da União Europeia: prioridades para os próximos anos, COM (2001) 260, disponível em https://eur-lex.europa.eu. O mesmo sucederá com a tributação do património. Cfr. SILVA, Hugo Flores da, *The need of tax harmonization within the wealth taxation in the European Union*, disponível em https://repositorium.sdum.uminho.pt.

[1399] O modo como algumas matérias da tributação do rendimento das pessoas coletivas se encontram disciplinadas ao nível nacional será suscetível de afetar negativamente – de uma forma mais ou menos direta – o mercado interno, na medida em que: (i) comporte entraves ou distorções suscetíveis de impedir o exercício pleno das liberdades económicas fundamentais, na medida em que tornem o seu exercício desvantajoso do ponto de vista fiscal; (ii) condicione as decisões dos agentes económicos quanto à afetação de recursos ou à localização dos seus investimentos entre os diferentes Estados-Membros a critérios de eficiência fiscal, em detrimento das opções mais eficientes do ponto de vista económico (cfr. PEREIRA, Paula Rosado, Princípios do Direito Fiscal Internacional, Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu, Almedina, Coimbra, 2010, 264). Integram, nomeadamente, esse núcleo de matérias: a tributação da distribuição de dividendos e do pagamento de juros e royalties entre sociedades localizadas em diferentes Estados-Membros; a tributação das operações de reestruturação empresarial envolvendo sociedades localizadas em Estados-Membros diferentes; os regimes de compensação

destacar os seguintes instrumentos harmonizadores: (i) a Diretiva 2009/133/CE do Conselho, de 19.10.2009, relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, cisões parciais, entradas de ativos e permutas de ações entre sociedades de Estados-Membros diferentes e à transferência da sede de uma SE ou de uma SCE de um Estado-Membro para outro; (ii) a Diretiva 2011/96/UE do Conselho, de 30.11.2011, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes; (iii) Diretiva 2003/49/CE do Conselho, de 3 de Junho de 2003, relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties efetuados entre sociedades associadas de Estados-Membros diferentes; (iv) Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho, de 12.06.2016, que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno[1400]. Trata-se, em todos estes casos, de instrumentos que se limitam a campos específicos da normação fiscal (aqueles que são tidos como mais relevantes para a implementação e funcionamento do mercado interno) e que (sem prejuízo dos casos em que a suas disposições cumpram os pressupostos dos quais depende o seu efeito direto[1401]) impõem aos Estados-Membros que disciplinem através de normas internas os núcleos materiais por si abrangidos, servindo-lhes de parâmetro aplicativo. Sem prejuízo destas condicionantes, os Estados-Membros conservam a faculdade de regular, ao nível interno, a tributação do rendimento das pessoas coletivas do modo que considerem mais adequado, desde que as concretas soluções normativas que adotem não se incompatibilizem com as normas de Direito primário da UE.

---

de perdas no âmbito de atividades de natureza transfronteiriça; e os regimes fiscais aplicáveis aos preços de transferência. A necessidade de aproximação dos regimes fiscais aplicáveis nos diferentes Estados-Membros a propósito da tributação do rendimento das pessoas coletivas foi inicialmente identificada no "Relatório Neumark" (cfr. COMISSÃO EUROPEIA, Rapport du Comité Fiscal et Financier, 1962, disponível em https://publications.europa.eu), tendo sido reiterada ao longo dos tempos em diversos documentos provenientes das instituições europeia, nos quais, entre outros, são assinalados os referidos problemas como entraves ao funcionamento do mercado interno e assinalando a necessidade de promover a sua superação através de mecanismos de harmonização fiscal. Neste sentido, cfr. COMISSÃO EUROPEIA, Company Taxation in the Internal Market, COM (2001) 582, Parts III-IV, disponível em https://ec.europa.eu. Mais se considera, que a coordenação dos regimes fiscais nacionais no domínio da tributação das sociedades será suscetível de contribuir para eliminar situações de dupla tributação ou de dupla não tributação. Cfr. Comunicação da Comissão, A Política Fiscal da União Europeia: prioridades para os próximos anos, COM (2001) 260, disponível em https://eur-lex.europa.eu. Na doutrina, a propósito da problemática assinalada, Cfr. TERRA, Ben J. M., WATTEL, Peter J., *European Tax Law*, cit., 198-199; PEREIRA, Paula Rosado, A Tributação das Sociedades na União Europeia, cit., 28 e seguintes; DOURADO, Ana Paula, Lições de Direito Fiscal Europeu, cit., 26.

[1400] Para uma análise das referidas diretivas, cfr. TERRA, Ben J. M., WATTEL, Petter J., *European Tax Law*, cit., 601 e seguintes; RIBEIRO, João Sérgio, Direito Fiscal Europeu, cit., 281 e seguintes. Para alguns posicionamentos do TJUE quanto à interpretação das referidas diretivas, entre outros, cfr. Acórdão do TJUE de 21.07.2011 ("Sheuten Solar Technology Gmbh"), proferido no âmbito do Processo C-397/09; Acórdão do TJUE de 22.12.2008 ("Les Vergers du Vieux Mutuel"), proferido no âmbito do Processo C- 48/07; Acórdão do TJUE de 11.12.2008 ("A.T."), proferido no âmbito do Processo C-285/07; Acórdão do TJUE de 15.01.2008 ("Andersen & Jensen"), proferido no âmbito do Processo C-43/00; Acórdão do TJUE de 05.07.2007 ("Kofoed"), proferido no âmbito do Processo C-321/05; Acórdão do TJUE de 18.09.2003 ("Bosal Holding"), proferido no âmbito do Processo C-168/01.

[1401] Quanto à aplicabilidade direta das disposições das diretivas em matéria de tributação direta, entre outros, cfr. Acórdão do TJUE de 12.02.2009 ("Belgische Staat"), proferido no âmbito do Processo C-138/07, n.º 58-65.

2.3.2. A componente adjetiva do processo de harmonização jurídico-fiscal

O agregado de normas de Direito secundário regulador da matéria dos impostos não é exclusivamente constituído por normas de caráter substantivo, sendo possível identificar a existência de instrumentos normativos emanados pela UE no exercício das suas competências, cujo objeto contende com a disciplina de dimensões adjetivas da realidade fiscal, tais como a partilha de informação entre as administrações fiscais dos diferentes Estados-Membros, ou a sua colaboração na cobrança dos créditos tributários que respetivamente lhes correspondam[1402].

Será pertinente notar que, para os presentes efeitos, "dimensões adjetivas" corresponderão ao significado que lhe atribuímos no Ponto 1.2.7. do Capítulo I desta Parte II, estando, por isso, em causa, matérias como o procedimento e o processo tributário, reportando-se a dimensões como o procedimento de inspeção tributária, o procedimento de liquidação ou o processo de execução fiscal.

Apesar do seu caráter auxiliar ou instrumental face às normas de natureza substantiva – assumindo o propósito de lhes conferir efetividade aplicativa –, a preponderância das referidas normas europeias de caráter adjetivo não deverá ser negligenciada, particularmente ao nível dos procedimentos de controlo, fiscalização ou inspeção tributária e fiscal e dos procedimentos de cobrança.

Na verdade, ainda que os sistemas fiscais dos diversos Estados-Membros tomem por relevantes, não apenas os factos tributários ocorridos no seu território, mas também factos ocorridos no território de outros Estados-Membros, as faculdades de verificação e comprovação de realidades fiscais reconhecidas às diferentes administrações fiscais encontram-se geograficamente delimitadas pelo território do Estado-Membro respetivo. Neste contexto, a pulverização geográfica dos factos tributários, potenciada pelo exercício das liberdades de circulação no espaço da UE, coloca as diferentes administrações fiscais perante a difícil tarefa de controlar realidades tributáveis localizadas fora do seu âmbito territorial de competência, face à circunstância de não lhes ser garantido o acesso direto às informações necessárias para o efeito[1403]. Ao mesmo tempo, as limitações de ordem territorial impostas ao complexo de poderes funcionais de que se encontram revestidos os órgãos nacionais incumbidos das tarefas de cobrança fiscal, condicionam de modo significativo a eficácia da sua atuação no contexto de um mercado economicamente integrado, o qual se carateriza pelos elevados

[1402] Quanto à qualificação das normas que disciplinam a cooperação entre as administrações tributárias como normas fiscais de caráter adjetivo, cfr. Acórdão do TJUE de 17.06.1998 ("Grundig Italiana"), proferido no âmbito do Processo C-68/96, n.º 13; Acórdão do TJUE de 27.02.1980 ("Comissão v. Irlanda), proferido no âmbito do Processo 55/79, n.º 8.

[1403] A propósito do problema enunciado, cfr. TERRA, Ben J. M., WATTEL, Peter J., *European Tax Law*, cit., 815; NOGUEIRA, João Félix Pinto, Direito Fiscal Europeu..., cit., 456-457; RIBEIRO, João Sérgio, Direito Fiscal da União Europeia, cit., 213. Ainda sobre a mesma problemática, cfr. PARLAMENTO EUROPEU, Legislation Practices Regarding Exchange of Information between National Tax Administrations in Tax Matters, IP/A/TAXE/2015-04, 2015, 9, disponível em http://www.europarl.europa.eu.

níveis de mobilidade dos agentes económicos que nele intervêm e pela consequente diversificação geográfica das respetivas responsabilidades fiscais. Uma vez que as dificuldades que se assinala se revelam suscetíveis de propiciar a emergência de comportamentos evasivos e fraudulentos do ponto de vista fiscal, e assim gerar distorções no funcionamento do mercado interno, impõe-se a sua superação, enquanto exigência diretamente decorrente da necessidade de ver concretizados os objetivos do processo de integração[1404]. A resposta para ambos os problemas assinalados – os quais se relacionam de modo próximo – implica o estabelecimento de instrumentos de cooperação entre as administrações fiscais dos diferentes Estados-Membros[1405]: (i) num caso, face à impossibilidade de acesso direto às informações fiscais relevantes ao exercício da sua atividade, impõe-se que as administrações fiscais colaborem entre si, de modo a garantir que a elas acedem de modo indireto, através de mecanismos de transmissão das informações que cada uma disponha; (ii) no outro caso, face às dificuldades associadas à cobrança de créditos fiscais no caso de relações jurídica fiscais plurilocalizadas entre diferentes Estados-Membros, impõe-se que as administrações fiscais colaborem entre si no âmbito das respetivas diligências de cobrança, de modo a que resultem superados os entraves de ordem prática e jurídica que se levantam à efetiva arrecadação dos seus créditos. Embora estas formas de cooperação tenham sido asseguradas em primeira linha através da celebração de instrumentos de natureza convencional de iniciativa dos Estados-Membros – mormente no contexto de convenções celebradas com vista a atacar o problema da dupla tributação –, as instituições da UE acabaram por se socorrer da produção de normas de Direito secundário, a fim de garantir uma solução de aplicação generalizada[1406].

Assim, no domínio cooperação ao nível da troca de informações entre administrações fiscais, será possível destacar a vigência da Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15.02.2011 ("relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade")[1407], a qual estabelece a parametrização a ser observada pelas regulações nacionais no que respeita à cooperação entre os Estados-Membros ao nível da troca de informações relevantes para a aplicação das respetivas normas fiscais[1408], e, no domínio da tributação indireta, do Regulamento (UE) n. ° 904/2010 do Conselho, de 07.10.2010 ("relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor

[1404] Cfr. TERRA, Ben J. M., WATTEL, Peter J., *European Tax Law*, cit., 815-816.

[1405] Cfr. HELMINEN, Marjaana, *UE Tax Law Direct Taxation*, cit., 317.

[1406] A propósito do problema enunciado, cfr. NOGUEIRA, João Félix Pinto, Direito Fiscal Europeu..., cit., 456-458.

[1407] Esta foi precedida pela Diretiva 77/799/CEE do Conselho, de 19.12.1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos diretos.

[1408] Cfr. artigo 1.º da referida Diretiva. Para uma análise desenvolvida das soluções normativas ínsitas à referida Diretiva, cfr. RIBEIRO, João Sérgio, Direito Fiscal da União Europeia, cit., 187 e seguintes.

acrescentado"), no qual se pode encontrar a disciplina da troca de informações entre as administrações fiscais dos Estados-Membros em matéria de IVA[1409].

Por sua vez, no domínio da cooperação ao nível da cobrança de créditos fiscais, vigora a Diretiva 2010/24/UE do Conselho, de 16.03.2010[1410] ("relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e outras medidas"), a qual estabelece os parâmetros a ser observados ao nível da normação nacional tendente a disciplinar a assistência à cobrança, num Estado-Membro, de créditos fiscais constituídos noutro Estado-Membro[1411].

Em todo o caso, as matérias da partilha de informações entre administrações e de cooperação na cobrança de créditos fiscais não esgotam o universo das normas secundárias de caráter adjetivo. A esta mesma categoria poderão ser reconduzidas as disposições normativas constantes da Diretiva (UE) 2017/1852 do Conselho, de 10.10.2017, "relativa aos mecanismos de resolução de litígios em matéria fiscal na União Europeia". Esta procura dar resposta aos obstáculos fiscais que a ausência de uniformidade na interpretação das disposições normativas constantes de instrumentos convencionais destinados a evitar a dupla tributação comporta para o exercício de atividades transfronteiriças, estabelecendo condições normativas que devem ser obedecidas na criação de mecanismo de resolução de litígios entre Estados-Membros que resultem da interpretação das referidas disposições[1412].

2.4. O processo de harmonização jurídico-fiscal negativa

Para além do conjunto de normas de Direito secundário da UE através das quais o normador europeu – ao abrigo das competências normativas que lhe são reconhecidas pelos Tratados – introduz diretamente a disciplina de certos núcleos materiais nacionais fiscais (regulamentos) ou estabelece os parâmetros normativos que deverão ser observados aquando da produção de normas jurídicas nacionais tendentes a assegurar a disciplina de certas realidades fiscais (diretivas), os normadores fiscais nacionais encontram-se diretamente adstritos ao cumprimento de um conjunto de normas de Direito primário da UE – por regra, dotadas de genérica intencionalidade normativo-fiscal – que condicionam de modo determinante a configuração dos respetivos sistemas fiscais.

[1409] Cfr. artigo 1.º do referido Regulamento. O diploma citado é densificado através do Regulamento de Execução (UE) 79/2012 da Comissão, de 31.01.2012 ("que estabelece as normas de execução de certas disposições do Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado").

[1410] Esta foi precedida pela Diretiva 2008/55/CE do Conselho, de 26.05.2008, e esta, por sua vez, pela Diretiva 76/308/CEE do Conselho, de 15.03.1976.

[1411] Cfr. artigo 1.º da referida Diretiva. Para uma análise desenvolvida das soluções normativas ínsitas à referida Diretiva, cfr. RIBEIRO, João Sérgio, Direito Fiscal da União Europeia, cit., 213 e seguintes.

[1412] Cfr. artigo 1.º da citada Diretiva (UE) 2017/1852 do Conselho, de 10.10. 2017.

A adjetivação de "negativa", aqui, significará precisamente que não se trata de assinalar a existência de impulsos normativos europeístas em matéria fiscal desenvolvidos pelas instituições europeias, mas de uma atuação destas – concretamente, do TJUE – no sentido de limitar e condicionar os impulsos normativos estaduais nesse domínio, mediante o seu confronto com dimensões normativas de Direito primário da EU.

Outros núcleos temáticos existirão, mas pela respetiva preponderância, no que respeita ao ingresso de normas de Direito da UE – neste caso, de Direito primário – no sistema jurídico-normativo português, segundo uma lógica de sistema fiscal integrado, salientamos os regimes: a proteção das liberdades económicas fundamentais e a proibição de concessão de auxílios de Estado.

2.4.1. O impacto da proteção da liberdade de circulação na configuração dos sistemas fiscais dos Estados-Membros

Constituindo um valor fundante do sistema jurídico normativo da UE, a liberdade de circulação – que se desdobra nos segmentos da liberdade de circulação de bens, pessoas, serviços e capital – expressa a necessidade de supressão das barreiras físicas e legais entre os territórios dos diversos Estados-Membros, assumindo-se como condição indispensável da realização do projeto de integração europeia, uma vez que é através do seu exercício que se assegura a unidade do mercado interno[1413]. A preponderância axiológica que lhe é reconhecida determina que a liberdade de circulação seja assegurada ao mais alto nível no âmbito do sistema jurídico-normativo da UE – portanto, ao nível das suas normas de Direito primário –, sendo igual tratamento conferido às liberdades económicas fundamentais que são instrumentalmente apostas ao propósito de assegurar a sua concretização, as quais beneficiam de um amplo acervo normativo tendente a proteger o seu exercício. As normas (de Direito primário) que asseguram estas dimensões axiológico-jurídicas europeias, para além de se imporem relativamente às normas de Direito secundário que assumam o propósito de as densificar positivamente e que as tomam como padrão material de validade, impõem-se também, embora em termos aplicativos, às normas jurídicas emanadas pelos Estados-Membros, nomeadamente aquelas através das quais os mesmos exercem a respetiva soberania fiscal, quando, pela respetiva configuração, se revelem aptas a condicionar o desenvolvimento da liberdade de circulação. Partindo

[1413] Constitui incumbência da UE assegurar o estabelecimento e funcionamento de um mercado interno, o qual compreende um espaço sem fronteiras internas, no qual é assegurada a livre circulação de mercadorias, pessoas, serviços e capital. Cfr. n.º 3 do artigo 3.º do TUE e artigo 26.º do TFUE. Em geral, para uma análise desenvolvida das liberdades fundamentais e do respetivo significado, cfr. CATHERINE BARNARD, *The Substantive Law of the EU: the Four Freedoms, Fifth Edition*, Oxford University Press, Oxford, 2016; DUARTE, Maria Luísa, União Europeia e Direitos Fundamentais, AAFDL Editora, Lisboa, 2006.

deste conjunto de normas, será possível – por indução – extrair uma dimensão normativa de natureza principiológica tendente a proteger a liberdade de ação transfronteiriça no mercado interno, através de uma proibição, *prima facie*, de consagração de obstáculos nacionais ao exercício da liberdade de circulação no território da UE. Poderá, por isso, falar-se num princípio geral de livre circulação, o qual poderá ser segregado em subprincípios cujo escopo aplicativo corresponderá à proteção de cada uma das dimensões em que a liberdade geral de circulação se corporiza (circulação de bens, pessoas, serviços e capital). A recondução de tais dimensões à categoria de princípios jurídicos permitirá a sua configuração como normas cuja aplicação se orienta segundo uma lógica de ponderação, permitindo a sua expansão e compressão, em função das condicionantes de ordem jurídica e factual que perante as mesmas se levantem – aspeto que será retomado, com particular interesse, adiante.

Ainda que não assumam uma especifica intencionalidade normativo-fiscal, as normas consagradoras das diferentes dimensões da liberdade de circulação encerram uma pretensão regulatória (geral) relativamente às disposições normativas fiscais nacionais, quando estas sejam suscetíveis de condicionar o exercício daquelas, prevalecendo sobre as mesmas em termos aplicativos. A preponderância intensifica-se nas matérias fiscais em relação às quais escasseiam ou inexistem parâmetros de Direito secundário vigentes e sofre um relaxamento nos domínios nos quais se regista a abundância destes. Explicando: no âmbito da tributação direta, na ausência de parâmetros de controlo mais concretizados, o TJUE tem-se socorrido de uma interpretação criativa do âmbito de proteção conferido a cada uma das referidas liberdades, esclarecendo os critérios a partir dos quais se torna possível a sindicância das normas nacionais, consolidando-se na sua jurisprudência o entendimento segundo o qual, ainda que a disciplina da tributação direta permaneça na esfera competencial dos Estados-Membros, não poderá o seu exercício traduzir a adoção de soluções normativas que constituam discriminações ou restrições às liberdades económicas fundamentais[1414]. Para além das normas nacionais, a sua observância impõe-se também àquelas que resultem de instrumentos convencionais de Direito internacional celebrados pelos Estados-Membros (nomeadamente em matéria de eliminação da dupla tributação)[1415]. Neste contexto, será possível falar de um processo de

[1414] Cfr. Acórdão do TJUE de 04.10.1991 ("Comissão v. Reino Unido"), proferido no âmbito do Processo C-246/89, n.º 12; Acórdão do TJUE de 14.02.1995 ("Schumacker"), proferido no âmbito do Processo C-279/93, n.º 21; Acórdão do TJUE de 03.10.2006 ("FKP Scorpio"), proferido no âmbito do Processo C-290/04, n.º 30.

[1415] Os Estados-Membros são livres de fixar, no âmbito de convenções bilaterais destinadas a evitar a dupla tributação, os fatores de conexão para efeitos da repartição da competência fiscal, o que não significa, porém, que se encontrem desvinculados do respeito pelas liberdades económicas fundamentais. Neste sentido, cfr. Acórdãos do TJUE de 12.12.2013 ("Imfeld e Garcet"), proferido no âmbito do Processo C-303/12, n.ºs 41-42; de 12.12.2002 ("De Groot"), proferido no âmbito C-385/00, n.ºs 93-94; de 16.10.2008 ("Renneberg"), proferido no âmbito do Processo C-527/06, n.ºs 48-51; e de 28.02.2013, proferido no âmbito do Processo C-186/11, n.ºs 32-34.

harmonização fiscal atípico, negativa e casuisticamente desenvolvido por via jurisprudencial. Em alternativa à fixação de regimes fiscais uniformemente aplicados no âmbito dos sistemas dos diferentes Estados-Membros, ou à fixação e parâmetros normativos comuns a ser observados por tais regulações, o TJUE limita-se a recortar, em cada caso concreto, as soluções normativas internas que não se compatibilizam com as liberdades económicas europeias asseguradas pelos Tratados. Apesar do assinalado caráter negativo e casuístico, as referidas decisões, para além de condicionarem os Estados-Membros concretamente visados, acabam por servir de referência aos demais quanto à disciplina dos núcleos materiais por elas visados, o que determina – ainda que em termos mediatos – uma certa aproximação entre as soluções adotadas nos diferentes sistemas fiscais, um aspeto que, como teremos oportunidade de perceber, não deixará de se revelar problemático.

Trata-se, aqui, de mais uma manifestação da ideia de um sistema fiscal integrado por padrões normativos com origem em núcleos diferenciados, mas que se articulam com vista a assegurar a coerência do seu conjunto. Neste caso, o específico posicionamento em que as normas de Direito primário dotadas de intencionalidade normativo-fiscal ingressam no sistema interno, bem assim, o seu caráter eminentemente principiológico, têm permitido ao TJUE delas extrair consequências várias – e verdadeiramente transversais – ao nível do afastamento de soluções normativas internas em relação às quais aquelas desenvolvem a respetiva parametricidade aplicativa.

2.4.2. As proibições de discriminação em razão da nacionalidade e de restrição das liberdades económicas fundamentais

A disciplina da matéria dos impostos pelos Estados-Membros constitui uma temática particularmente sensível no que respeita à limitação do exercício de atividades transfronteiriças, uma vez que o modo como os mesmos se encontrem estruturados ao nível interno poderá, com relativa facilidade, condicionar o exercício daquelas. Basta, a este respeito, pensar na possibilidade de os Estados-Membros, através do exercício das suas faculdades normativas em matéria fiscal, adotarem, nos respetivos sistemas fiscais, soluções normativas de natureza protecionista ou intervencionista que se revelem capazes de condicionar as liberdades de circulação no território dos Estados-Membros, ou de introduzirem normas com o mesmo efeito em instrumentos de natureza internacional convencional. Ora, o regime de proteção da liberdade de circulação assegurado pelas normas dos Tratados, assenta no estabelecimento de duas proibições, em cujo conteúdo importará atentar: (i) a proibição de discriminações em razão da nacionalidade; e (i) a proibição de restrições à liberdade de circulação de bens, pessoas, serviços e capital.

(i) A proibição de discriminações em razão da nacionalidade

O regime de proteção da liberdade de circulação – nas suas diferentes dimensões: bens, pessoas, serviços e capital – compreende uma proibição de discriminações orientadas por um critério de nacionalidade. Esta, para além de resultar expressamente prevista em algumas das normas que consagram as liberdades fundamentais – como é o caso do n.º 2 do artigo 45.º (quanto à liberdade de circulação de trabalhadores) e do artigo 57.º (quanto à liberdade de estabelecimento) do TFUE –, encontra-se prevista em termos gerais do artigo 18.º do TFUE, nos termos do qual se estabelece ser "proibida toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade".

A partir da articulação dos referidos enunciados normativos será possível extrair um princípio jurídico consagrador de uma proibição prima facie de produção de soluções jurídicas que traduzam uma diferenciação de tratamento orientada pelo critério da nacionalidade, a qual tanto impenderá sobre o Estado-Membro no tratamento conferido aos nacionais de outros Estados-Membros, como no tratamento conferido aos seus nacionais quando exerçam a sua liberdade de circulação no território de outros Estados-Membros. A proibição assinalada, ainda que se refira expressamente ao parâmetro da nacionalidade, deverá ser interpretada em termos amplos, de modo a contemplar as discriminações que diretamente incidam sobre a nacionalidade, mas também outras que operem dissimuladamente, tomando em consideração outros critérios – nomeadamente a residência – quando conduzam indiretamente ao mesmo resultado[1416]. Para além disso, o apuramento da natureza discriminatória da medida assentará num juízo de comparabilidade, o qual passará pela questão de saber se diferentes soluções normativas são aplicadas a situações comparáveis ou se as mesmas soluções são aplicadas a situações diferentes, de modo a produzir uma discriminação capaz de atingir o âmbito de proteção estabelecidos pelas liberdades económicas fundamentais[1417]. Em todo o caso, sendo concebida como um princípio, não deverá a referida proibição ser assumida em termos absolutos, admitindo-se que ceda a sua aplicação quando perante ela sejam erigidas dimensões de ordem jurídica ou factual que, num juízo de ponderação, sobre a mesma devam prevalecer[1418].

[1416] Neste sentido, entre outros, cfr. Acórdãos do TJUE de 12.09.2002 ("Mertens"), proferido no âmbito do Processo C-431/01, n.º 32; de 26.10.1995 ("Comissão v. Luxemburgo"), proferido no âmbito do Processo C-151/94, n.º 14; Acórdão de 12.02.1974 ("Sotgiu"), proferido no âmbito do Processo 152/73, n.º 11.

[1417] Neste sentido, cfr. Acórdão do TJUE de 14.11.2006 ("Kerckhaert e Morres"), proferido no âmbito do Processo C-513/04, n.º 19; Acórdão do TJUE de 14.02.1995 ("Schumacker"), proferido no âmbito do Processo C-279/93, n.º 30; Acórdão do TJUE de 29.04.1999 ("Royal Bank of Scotland"), proferido no âmbito do Processo C-311/97, n.º 26. O juízo de comparabilidade enunciado não se limitará a uma comparação entre o tratamento jurídico conferido pelas normas nacionais a situações internas e a transfronteiriças, como também poderá envolver o tratamento conferido a distintas situações transfronteiriças, o tratamento a situações que envolvem países terceiros ou mesmo a apreciação de regimes jurídicos estabelecidos em convenções sobre dupla tributação. A propósito de tais situações, cfr. RIBEIRO, João Sérgio, Direito Fiscal da União Europeia, cit., 74-77.

[1418] Cfr. DJOUMA, Sjoerd, Optimization of Tax Sovereignty and Free Movement, IBFD, Amsterdam, 2011, 113-114.

(ii) A proibição de restrições à liberdade de circulação de bens, pessoas, serviços e capital

Apesar da consagração da assinalada proibição de discriminação – concretamente, do regime de proteção que a mesma oferece ao exercício das liberdades fundamentais –, o TJUE tem vindo a apreciar as soluções normativas fiscais dos Estados-Membros à luz de uma ideia de proibição de restrição, de onde resulta que podem ser consideradas incompatíveis com o Direito da UE, não apenas as normas nacionais que assumam contornos discriminatórios – na aceção supramencionada – mas também aquelas que, embora se apliquem de forma indiscriminada, sejam suscetíveis de limitar ou condicionar o exercício da liberdade de circulação.

Assume-se, a partir de um conjunto de dados normativos fornecidos pelo TFUE[1419], que o regime de proteção das liberdades fundamentais encerra uma proibição prima facie de constituição de obstáculos à livre circulação de bens, pessoas, serviços e capital, afastando as soluções jurídicas nacionais que sujeitem uma atividade transfronteiriça a um tratamento jurídico desvantajoso[1420]. Será, assim, bastante, para o seu acionamento, que a norma sob escrutínio represente uma desvantagem – de direito ou de facto, em termos efetivos ou potenciais – para o desenvolvimento de uma atuação transfronteiriça, independentemente do respetivo caráter discriminatório, na medida em que as restrições às liberdades de circulação apenas poderão ser consideradas justificadas, à luz do direito da UE, nos casos em que as medidas restritivas de direito interno passem o teste do princípio da proporcionalidade (necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito).

Embora a proteção da liberdade de circulação através da aplicação da proibição de restrições surja frequentemente contígua à proteção oferecida pela proibição de discriminação – uma vez que a restrição de uma liberdade económica fundamental será, por regra, identificada a partir de soluções jurídicas nacionais que introduzem uma desvantagem para os sujeitos não residentes, produzindo simultaneamente um efeito discriminatório face aos residentes –, não deixará de se evidenciar que o primeiro assume um âmbito aplicativo mais amplo mais alargado do que o segundo, uma vez que será aplicado com o propósito de afastar normas nacionais que restrinjam ou obstruam a atividade

[1419] Alguns dos enunciados normativos que consagram as liberdades de circulação estabelecem, de modo expresso, a proibição de adoção de soluções restritivas do seu exercício, como sucede nos artigos 34.º e 35.º (liberdade de circulação de mercadorias), artigo 49.º (liberdade de estabelecimento), artigo 56.º (liberdade de prestação de serviços) e n.º 1 do artigo 63.º (liberdade de circulação de capitais) do TFUE.

[1420] Cfr. DJOUMA, Sjoerd, Optimization of Tax Sovereignty and Free Movement, cit., 111. O princípio da não restrição foi formulado originariamente pelo TJUE os seguintes termos: as disposições normativas emanadas pelos Estados-Membros que sejam capazes de prejudicar, direta ou indiretamente, efetiva ou potencialmente, o comercio na UE deverão ser consideradas medidas com efeito equivalente às restrições quantitativas. Cfr. Acórdão do TJUE de 28.01.1974 ("Dassonville"), proferido no âmbito do Processo C-8/74, n.º 5.

transfronteiriça, ainda que não assumam natureza discriminatória[1421]. Apesar disso, a forte convergência aplicativa dos referidos princípios tem propiciado a sua aplicação indiscriminada pelo TJUE ("uma discriminação ou uma restrição"[1422]), aquando da aferição da compatibilidade de soluções nacionais com o Direito da UE. Embora se registe um certo esbatimento da diferenciação assinalada[1423], com uma tendencial prevalência para a aplicação da proibição de restrição[1424], não resultará dispensado o controlo da natureza discriminatória das soluções normativas em causa, constituindo entendimento do TJUE que a admissibilidade de uma norma nacional suscetível de afetar – ou de tornar menos atraente – o exercício das liberdade de circulação, dependerá, entre outras exigências, do facto de a mesma não ser aplicada de modo discriminatório[1425].

2.4.3. As liberdades económicas fundamentais enquanto parâmetros conformadores da configuração dos sistemas fiscais nacionais

A específica configuração dos sistemas fiscais dos Estados-Membros encontra-se fortemente condicionada pelo regime de proteção das liberdades económicas fundamentais. Como se tem vindo a assinalar, a existência de normas de Direito da UE dotadas de intencionalidade normativo-fiscal permite que o ingresso das mesmas no sistema jurídico-normativo interno, e consequente convivência com as normas fiscais internas, legitime a ideia de um sistema fiscal integrado, de onde resulta a exigência de que o mesmo se revista das propriedades sistémicas. A coerência e a completude do agregado serão, portanto, exigências às quais importará dar cumprimento. Isto permite que dimensões normativas como as que asseguram as liberdades económicas fundamentais reclamem um importante papel ao nível da configuração dos sistemas fiscais nacionais, face à genérica intencionalidade normativo-fiscal que encerram.

Por um lado, o efeito direto de que beneficiam as normas dos Tratados que consagram as referidas liberdades – porquanto se apresentam suficientemente claras, precisas e incondicionadas –

[1421] Cfr. BORIA, Pietro, *Taxation in European Union*, cit., 99.

[1422] Cfr. Acórdão do TJUE de 12.09.2006 ("*Cadbury Schweppes")*, proferido no âmbito do Processo C-196/04, n.º 27.

[1423] Assinalando as dificuldades associadas à destrinça entre os referidos critérios, cfr. Conclusões do Advogado Geral apresentadas em 07.04.2005 ("Marks & Spencer"), no âmbito do Processo C-446/03. Reportando a escassa relevância da distinção no âmbito fiscal, cfr. PANAYI, Christiana Hji, *European Union Corporate Tax Law*, Cambridge University Press, Cambridge, 2013, 156.

[1424] Se, num primeiro momento, o TJUE dirigiu a sua atenção para a proteção conferida à liberdade circulação através da proibição de discriminação, num segundo momento, acabou por inverter esta tendência, dirigindo o foco da sua intervenção para a proibição de restrição, dispensando a análise de eventuais efeitos distorcivos produzidos por normas de caráter discriminatório. Cfr. BORIA, Pietro, *Taxation in European Union*, cit., 85. Assinalando a evolução jurisprudencial entre a proibição de discriminação e a proibição de restrição, cfr. NOGUEIRA, João Félix Pinto, Direito Fiscal Europeu..., cit., 221-224; e RIBEIRO, João Sérgio, Direito Fiscal da União Europeia, cit., 72 e seguintes.

[1425] Neste sentido, cfr. Acórdãos ("Gebhard") do TJUE de 30.11.1995, proferido no âmbito do Processo C-55/94, n.º 37, e de 31.03.1993 ("Kraus"), proferido no âmbito do Processo C-19/92, n.º 32.

garante-lhes a faculdade de preferirem, em termos aplicativos, às soluções normativas dos Estados-Membros que com elas se incompatibilizem, nomeadamente as que incidam sobre a disciplina da matéria dos impostos. Por outro lado, o assinalado regime assenta nas proibições de constituição de soluções jurídicas de natureza discriminatória ou de caráter restritivo em relação ao exercício das mesmas. Significa isto que as soluções normativas inseridas nos sistemas fiscais dos Estados-Membros que possam ser reconduzidas ao âmbito aplicativo das referidas proibições deverão, à partida, ser deles expurgadas. A este respeito, será possível identificar um largo conjunto de decisões do TJUE nas quais o mesmo se pronuncia – em cada caso concreto – sobre o caráter restritivo ou discriminatório de soluções fiscais adotadas pelos Estados-Membros, as quais, por esse motivo, devem ser modificadas ou suprimidas. Ainda que a pronúncia do Tribunal se reporte ao específicos caso – e normas – em juízo, os seus efeitos acabam por se manifestar nos sistemas fiscais dos demais Estados-Membros, no sentido em que estes – no exercício das respetivas faculdades de normação e aplicação – tendem a tomar as referidas decisões como padrão de aferição da conformidade das suas próprias normas. Sem se pretender promover uma análise esgotante do modo como tais dimensões normativas têm condicionado a enformação dos sistemas fiscais dos Estados-Membros, não deixaremos de enunciar algumas das suas principais manifestações, individualizando o reflexo das normas que consagram: a liberdade de circulação de bens; a liberdade de circulação de pessoas; a liberdade de prestação de serviços; e a liberdade de circulação de capitais.

— A supressão dos obstáculos de ordem fiscal ao exercício da liberdade de circulação de bens constitui um objetivo assumido de modo expresso[1426], o qual tende a ser prosseguido, fundamentalmente, através da eliminação de barreiras aduaneiras (evitando-se imposições fiscais de natureza protecionista impostas às trocas comerciais estabelecidas entre os diferentes Estados-Membros) e da harmonização da tributação indireta (de modo a evitar que as diferentes imposições fiscais incidentes sobre a aquisição de bens de consumo possa constituir um fator distorcivo da concorrência e do comércio livre no âmbito da UE)[1427]. O facto de estes domínios – da tributação aduaneira e da tributação indireta – se encontrarem intensamente disciplinados por um amplo corpo de instrumentos de Direito secundário, determina que o controlo das soluções normativas fiscais internas seja promovido, em grande

[1426] A livre circulação de bens constitui um valor jurídico do qual não pode prescindir uma organização supranacional que assume o objetivo de instituir um mercado único concretizado através do estabelecimento de um espaço comercial livre de fronteiras físicas e restrições legais, encontrando-se, por isso, consagrada a sua proteção no artigo 28.º do TFUE, nos termos do qual se estabelece a proibição de direitos aduaneiros ou imposições de efeito equivalente aplicados às importações e exportações entre os Estados-Membros; e a adoção de uma pauta aduaneira comum a ser utilizada como parâmetro aplicável às importações e exportações entre os Estados-Membros e Estados-terceiros.

[1427] Cfr. BORIA, Pietro, *Taxation in European Union*, cit., 101.

medida, na relação que se estabelece entre estas e aqueles instrumentos, sem necessidade de invocação direta da liberdade de circulação de mercadorias[1428]. Fora deste âmbito – portanto, no contexto da tributação direta – e ainda que não possa ser sustentada a sua irrelevância, a preponderância da livre circulação de mercadorias sofre um relaxamento[1429].

— O regime de proteção da liberdade geral de circulação de pessoas no território da EU tem como corolários a liberdade de circulação de trabalhadores e a liberdade de estabelecimento, as quais, divergindo reciprocamente no respetivo significado e extensão, recebem um tratamento autonomizado, sendo, por isso, possível evidenciar, de modo diferenciado, as respetivas implicações sobre a configuração dos sistemas fiscais dos Estados-Membros. As normas que consagram a liberdade de circulação de trabalhadores assumem uma genérica intencionalidade normativo-fiscal, pelo que o regime de proteção que lhe e conferido assume a virtualidade de determinar a desaplicação das normas nacionais fiscais que, aquando da disciplina de matéria de impostos, revelem a suscetibilidade de condicionar o seu exercício[1430]. A título exemplificativo, poderá identificar-se a sua convocação pelo TJUE como parâmetro aferidor da conformidade de regulações nacionais que, no contexto da tributação do rendimento das pessoas singulares, traduzem um tratamento discriminatório entre

[1428] Uma vez que o processo de harmonização fiscal operado por via da emanação de normas de Direito secundário se tem servido, fundamentalmente, da figura da diretiva – em detrimento do regulamento, o qual tem visto a sua intervenção, tendencialmente, limitada à matéria aduaneira – e que aquelas conferem aos Estados-Membros a liberdade de escolha dos meios através dos quais concretizam a sua transposição, poderão as mesmas dar lugar a concretizações distintas em cada Estado-Membro, pelo que em tais casos poderá o TJUE ser chamado a pronunciar-se sobre a conformidade de tais atos de transposição.

[1429] Neste sentido, cfr. HELMINEN, Marijaana, *UE Tax Law Direct Taxation*, cit., 73; PEREIRA, Paula Rosado, Princípios do Direito Fiscal Internacional, cit., 253. Sendo raras as pronúncias do TJUE a respeito desta liberdade no contexto da tributação direta, não se poderá, no entanto, afirmar a sua absoluta irrelevância. Cfr. Acórdãos do TJUE de 07.05.1985 ("Comissão v. França"), proferido no âmbito do Processo C-18/84, n.ºs 12-13; e de 07.03.190 ("Krantz"), proferido no âmbito do Processo C-69/88.

[1430] A liberdade de circulação de trabalhadores, assegurada nos termos do artigo 45.º do TFUE, garante aos cidadãos europeus a faculdade de desenvolver uma prestação de trabalho sob a direção e fiscalização de outrem (relação laboral) em contrapartida de uma remuneração, no território de qualquer Estado-Membro. A sua consagração pressupõe a abolição de quaisquer discriminações entre trabalhadores em razão da respetiva nacionalidade, ao nível do emprego, da remuneração e demais condições de trabalho, pelo que, salvo quando resultem justificadas por razões de ordem pública, segurança pública, saúde pública, as soluções normativas internas não poderão configurar restrições à referida liberdade. Quanto à caraterização da relação de trabalho e ao âmbito de proteção da liberdade, cfr. Acórdãos do TJUE de 03.07.1986 ("Deborah Lawrie-Blum"), proferido no âmbito do Processo C-66/85, n.ºs 16-22; e de 12.05.1998 ("Martínez"), proferido no âmbito do processo C-85/96, n.ºs 32-36. Trata-se de assegurar que o acesso a – e também a execução de – um emprego num Estado-Membro diferente do de origem não se encontra dependente de exigências de carater subjetivo – tais como a nacionalidade ou a residência do trabalhador – e que não é dissuadido ou impedido por soluções normativas estabelecidas pelo Estado de origem. Neste contexto, constituem entraves à livre circulação de trabalhadores, não apenas as disposições nacionais que operem uma diferenciação em função da nacionalidade – ou residência – dos trabalhadores, mas também quaisquer outras que, aplicando-se independentemente daqueles critérios, impeçam ou dissuadam um nacional de um Estado-Membro a abandonar o seu país de origem para exercer o direito de livre circulação. Cfr. Acórdão do TJUE de 12.12.2002 ("De Groot"), proferido no âmbito do Processo C- 385/00, n.º 78. Com relevância neste contexto, prevê o n.º 2 do artigo 7.º do Regulamento (UE) n.º 492/2011 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 05.04.2011, relativo à livre circulação dos trabalhadores na União, que são concedidos aos trabalhadores dos outros Estados-Membros as mesmas vantagens fiscais que são garantidas aos trabalhadores nacionais.

trabalhadores de diferentes Estados-Membros, nomeadamente, ao nível dos benefícios fiscais aplicáveis, das deduções respetivamente admitidas, das taxas de imposto ou de retenção na fonte aplicáveis ou do reembolso de impostos pagos em excesso[1431]. Por sua vez, o regime de proteção da liberdade de estabelecimento[1432] tem permitido ao TJUE sustentar que com o mesmo se incompatibilizam diversas soluções normativas fiscais adotadas pelos Estados-Membros, tanto ao nível da tributação do rendimento das pessoas singulares – destacando-se, a título exemplificativo, os seus posicionamentos a propósito da limitação da dedutibilidade de contribuições para a segurança social ou para seguro de doença à condição de as mesmas serem pagas no Estado-Membro de tributação, com recusa de tal faculdade quando pagas noutro Estado-Membro[1433] ou propósito das condições de admissibilidade da tributação de mais-valias latentes aquando da transferência da residência fiscal para outro Estado-Membro[1434] –, como ao nível da tributação das pessoas coletivas – destacando-se, neste contexto, os seus

[1431] A propósito das condicionantes resultantes da aplicação da liberdade de circulação de trabalhadores para as soluções normativas fiscais adotadas pelos Estados-Membros, entre outros, cfr. Acórdãos do TJUE de 10.05.2012 ("Comissão v. Estónia"), proferido no âmbito do Processo C-39/10, n.°s 47-59; de 16.10.2008 ("Renneberg"), proferido no âmbito do Processo C-527/06, n.°s 43 e seguintes; de 18.07.2007 ("Lakebrink"), proferido no âmbito do Processo C-182/06; de 21.02.2006 ("Ritter"), proferido no âmbito do Processo C-152/03; de 12.12.2002 ("De Groot"), proferido no âmbito do Processo C-385/00, n.°s 81-95; de 26.10.1995 ("Comissão v. Luxemburgo"), proferido no âmbito do Processo C-151/94, n.°s 12-22; de 08.05.1995 ("Biehl"), proferido no âmbito do Processo C-175/88, n.°s 11-14; e de 14.02.1995 ("Schumacker"), proferido no âmbito do Processo C-279/93, n.°s 22-24.

[1432] Sendo assegurada nos termos dos artigos 49.° a 55.° do TFUE, assume uma estrutura complexa que abrange no seu âmbito de proteção tanto as pessoas singulares como as coletivas. Por um lado, (i) é assegurada a faculdade de as pessoas singulares acederem e desenvolverem uma atividade profissional independente (através de uma instalação estável e duradoura) ou uma atividade empresarial (através da participação no capital social de uma pessoa coletiva ou do exercício de funções nos respetivos órgãos de gestão) no território de qualquer Estado-Membro. Para um enquadramento do conceito de "atividade profissional independente", cfr. Acórdão do TJUE de 20.11.2001 ("Jany"), proferido no âmbito do Processo C-268/99. Por sua vez, quanto ao enquadramento do conceito de "atividade empresarial", cfr. Acórdãos do TJUE de 18.11.2009 ("Filipiak"), proferido no âmbito do Processo C-314/08, n.° 52 e seguintes; de 02.10.2008 ("Heinrich Bauer Verlag"), proferido no âmbito do Processo C-360/06, n.° 27; de 07.09.2006 ("N"), proferido no âmbito do Processo C- 470/04, n.° 26; e de 30.11.1995 ("Gebhard"), proferido no âmbito do Processo C-55/94, n.° 23-25. Por outro lado, (ii) é assegurada a faculdade de as pessoas coletivas criarem livremente sucursais, subsidiárias ou representações em outro Estado-Membro e de adquirirem participações em sociedades residentes de outros Estados-Membros que lhes confiram uma capacidade de influência e controlo sobre as mesmas. Para uma densificação da faculdade de criação de sucursais, subsidiárias ou representações, cfr. Acórdãos do TJUE de 12.12.2013 ("Imfeld e Garcet"), proferido no âmbito do Processo C-303/12, n.°s 35-37; e de 18.07. 2007 ("OY AA"), proferido no âmbito do Processo C-231/05, n.° 30. Quanto à faculdade de aquisição de participações, cfr. Acórdãos do TJUE de 13.03.2007 ("Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation"), proferido no âmbito do Processo C-524/04, n.°s 97-100; de 12.09.2006 ("Cadbury Schweppes"), proferido no âmbito do Processo C-196/04, n.°s 29-32; e de 13.04.2000 ("Baars"), proferido no âmbito do Processo C-251/98, n.° 22. Para além de ser seu o propósito de garantir que as pessoas singulares e coletivas são tratadas no Estado-Membro de estabelecimento da mesma forma que os nacionais deste Estado, a liberdade de estabelecimento proíbe também que o Estado-Membro de origem restrinja o estabelecimento dos seus nacionais noutros Estado-Membros. Cfr. Acórdão do TJUE de ("Daily Mail"), proferido no âmbito do Processo C-81/87, n.° 16. Aos cidadãos europeus é reconhecido o direito de estabelecer mais do que um centro de negócios nos territórios dos países da UE (cfr. Acórdão do TJUE de 15.2.1996 ("Inasti"), proferido no âmbito do Processo C-53/95, n.° 10.

[1433] Cfr. Acórdão do TJUE de 19.11.2009, proferido no âmbito do Processo C-314/08 ("Krzysztof Filipiak").

[1434] Cfr. Acórdãos do TJUE de 11.04.2004 ("Hughs de Lasteyrie du Saillant"), proferido no âmbito do Processo C-9/02; e de 07.09.2006 ("N"), proferido no âmbito do Processo C-470/04.

posicionamentos a respeito da equiparação das sucursais às filiais[1435], da delimitação das condições de admissibilidade da tributação de mais-valias latentes aquando da transferência da residência fiscal para outro Estado-Membro[1436] ou das condições que devem ser respeitadas no contexto da compensação de prejuízos fiscais entre empresas de um mesmo grupo societário[1437].

— Para além dos importantes desenvolvimentos normativos que liberdade de prestação de serviços[1438] recebe ao nível do Direito secundário, mormente no que respeita ao processo de harmonização da tributação do consumo – através da disciplina do IVA –, não será despicienda a sua relevância no domínio da tributação direta, domínio no qual tem vindo a ser convocada pelo TJUE com o propósito de afastar soluções normativas nacionais em matéria de impostos que se revelam suscetíveis de condicionar a atuação dos prestadores de serviços ou dos respetivos adquirentes[1439]. Neste contexto, destaca-se os posicionamentos do TJUE no sentido de que a mesma se opõe, nomeadamente, a soluções normativas internas que: admitam a dedução de custos suportados com a aquisição de serviços prestados por sujeitos residentes, mas a recusem quando prestados por não residentes; considerem os rendimentos líquidos na tributação dos residentes (admitindo a dedução de despesas profissionais), mas

[1435] A fim de a garantir que não recebem um tratamento fiscal diferenciado daquele que é reconhecido às sociedades residentes, nomeadamente, ao nível dos créditos de imposto que beneficiam, do reembolso de imposto pago em excesso ou das taxas de imposto aplicáveis. A este respeito, cfr. Acórdãos do TJUE de 23.02.2006 ("CLT-UFA"), proferido no âmbito do Processo C-253/03; de 29.04.1999 ("Royal Bank of Scotland"), proferido no âmbito do Processo C-311/97; de 13.07.1993, proferido no âmbito do Processo C-33/91; e de 28.01.1986 ("Avoir fiscal"), proferido no âmbito do Processo C-270/83.

[1436] Cfr. Acórdãos do TJUE de 18.06.2013 ("Comissão v. Dinamarca"), proferido no âmbito do Processo C-261/11; de 25.04.2013, proferido no âmbito do Processo C.64/11; de 31.01.2013 ("Comissão v. Holanda"), proferido no âmbito do Processo C-301/11; de 06.09.2012 ("Comissão v. República Portuguesa"), proferido no âmbito do Processo C-38/10; e de 29.11.2011 ("National Grid Indus"), proferido no âmbito do Processo C-371/10.

[1437] Cfr. Acórdãos do TJUE de 02.09.2015 ("Groupe Steria"), proferido no âmbito do Processo C-386/14; de 03.02.2015 ("Comissão v. Reino Unido"), proferido no âmbito do Processo C-172/13; de 17.07.2014 ("Nordea Bank Danmark"), proferido no âmbito do Processo C- 48/13; de 12.06.2014 ("X Holding"), proferido no âmbito dos Processos C-39/13 a C-41/13; de 01.04.2014 ("Felixstowe Dock"), proferido no âmbito do Processo C.80/12; de 13.12.2005 ("Marks & Spencer"), proferido no âmbito do Processo C-446/03; de 16.07.1988 ("ICI"), proferido no âmbito do Processo C-264/96; de 08.03.2001 ("Metallgesellschaft"), proferido no âmbito do Processo C-397/98.

[1438] É assegurada nos termos do artigo 56.º do TFUE, mediante a proibição de restrição do seu exercício em relação aos nacionais dos Estados-Membros estabelecidos num Estado-Membro que não seja o do destinatário da prestação. Reportando-se ao exercício de atividades industriais, comerciais, artesanais e profissionais mediante remuneração, sem que para o efeito se exija uma instalação estável e duradoura, trata-se de uma liberdade que assume carater residual em relação às demais (cfr. artigo 57.º do TFUE), pelo que o respeito âmbito aplicativo será negativamente delimitado por elas. Neste sentido, ainda que com ela se relacione de modo próximo, a liberdade de prestação de serviços distingue-se da liberdade de estabelecimento, sobretudo, pelo facto de ter natureza temporária e não exigir uma presença física e permanente no Estado-Membro onde os serviços são prestados. Cfr. Acórdão do TJUE de 30.11.1995 ("Reinhard Gebhard"), proferido no âmbito do Processo C-55/94, n.ºs 26-27.

[1439] Com efeito, trata-se de uma liberdade consagrada tanto em benefício do prestador como do adquirente dos serviços. Neste sentido, cfr. Acórdãos do TJUE de 30.01.2007 ("Comissão v. Dinamarca"), proferido no âmbito do Processo C-150/04; de 29.04.1999 ("Erich Ciola"), proferido no âmbito do Processo C-224/99; de 02.02.1989 ("Cowan"), proferido no âmbito do Processo C-186/87, n.º 15; de 31.01.1984 ("Luisi and Giuseppe Carbone"), proferido no âmbito dos Processos C-286/82 e C-26/83, n.º 16.

atendam aos rendimentos brutos dos sujeitos residentes (excluindo a dedução de despesas profissionais); recusem o direito ao reembolso do imposto retido na fonte a sujeitos passivos não residentes quando as respetivas despesas profissionais (para além de manterem uma relação económica direta com uma atividade exercida no Estado-Membro) sejam inferiores a metade dos rendimentos considerados; imponham aos destinatários de serviços uma obrigação de retenção na fonte do imposto sobre remunerações pagas aos prestadores de serviços não residentes, dispensando-a quanto aos residentes; concedam reduções fiscais a contribuições para seguros de vida e de pensões respeitantes a contratos celebrados com entidades residentes no seu território, recusando-as quando residam no território de outro Estado-Membro; e que conceda vantagens fiscais ao nível dos juros relativos aos empréstimos contraídos com entidades residentes no seu território, recusando-as quando residam no território de outro Estado-Membro[1440].

— As disposições normativas nacionais disciplinadoras da matéria dos impostos revelam um elevado potencial restritivo em relação à liberdade de circulação de capitais[1441], uma vez que a elevada mobilidade que o carateriza se revela particularmente sensível aos constrangimentos de ordem fiscal que lhe sejam levantados[1442]. Neste contexto, o TJUE tem vindo a socorrer-se da

[1440] Cfr. Acórdãos do TJUE de 20.05.2010 ("Zanotti"), proferido o âmbito do Processo C-56/08; de 13.07.2017 ("Brisal"), proferido no âmbito do Processo C-18/15; de 03.10.2006 ("FKP Scorpio"), proferido no âmbito do Processo C-290/04; de 12.06.2003 ("Gerritse"), proferido no âmbito do Processo C-234/01; de 15.02.2007 ("Centro Equestre da Lezíria Grande"), proferido no âmbito do Processo C-345/04; de 18.10.2012 ("X"), proferido no âmbito do Processo C-498/10; de 30.01.2007 ("Comissão v. Dinamarca"), proferido no âmbito do Processo C-150/04; de 28.04.1998 ("Safir"), proferido no âmbito do processo C-118/96; e de 14.11.1995 ("Svensson"), proferido no âmbito do processo C-484/93.

[1441] Constituindo uma exigência insuperável na instituição e funcionamento do mercado interno, a liberdade de circulação de capital é assegurada nos termos do artigo 63.º o TFUE, o qual determina a proibição de restrições aos movimentos de capitais e aos pagamentos realizados entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e Estados-terceiros (sem prejuízo dos regimes excecionais previstos nos artigos 64.º-66.º do TFUE). Podendo expressar-se segundo uma ampla variedade de formas distintas, a liberdade de circulação de capital poderá ser perspetivada tanto na ótica do beneficiário (dirigindo-se à faculdade de angariação de capital) como na ótica do investidor (dirigindo-se à faculdade de investimento de capital com vista à obtenção de retornos económicos). Cfr. BORIA, Pietro, *Taxation in European Union*, cit., 103. Embora o TFUE não forneça uma definição de "circulação de capitais", o TJUE tem vindo a assinalar a utilidade de recorrer à lista não exaustiva dos movimentos de capital constante do Anexo I da Diretiva 88/361/CEE do Conselho, de 24.06.1988 (a qual dava concretização ao revogado artigo 67.º do TCE), uma vez que o n.º 1 do artigo 63.º do TFUE reproduz, em larga medida, o teor do artigo 1.º daquela Diretiva. Neste sentido, cfr. Acórdão do TJUE de 16.03.1999 ("Trummer and Meyer"), proferido no âmbito do Processo C-222/97, n.º 21. Não sendo taxativa a lista mencionada, nada obstará a que sejam reconduzidas ao conceito operações que dela não constem (será, por exemplo, o caso da distribuição de dividendos). Cfr. Acórdão do TJUE de 06.06.2000 ("Verkooijen"), proferido no âmbito do Processo C-35/98.

[1442] A referida liberdade constitui um pressuposto da efetivação das demais, sendo frequentemente suscitada a sua aplicação conjuntamente com elas (Cfr. PEREIRA, Paula Rosado, Princípios do Direito Fiscal Internacional, cit., 260), hipótese em que o juízo de compatibilidade da solução interna deverá incidir sobre a liberdade que, no caso, se revelar preponderante. É, aliás, frequente, que as restrições à liberdade de circulação de capitais se apresentem como inevitáveis consequências de obstáculos apostos à liberdade de estabelecimento. Cfr. Acórdãos do TJUE de 12.09.2006 ("Cadbury Schweppes"), proferido no âmbito do Processo C-196/04; de 03.10.2006 ("Fidium Finanz"), proferido no âmbito do Processo C-452/04; e de 15.05.2008 ("Lidl"), proferido no âmbito do Processo C-414/06. Se o aspeto assinalado não se revelará propriamente problemático quando a restrição se coloque na relação entre Estados-Membros, maiores dificuldades se levantam nas reações com Estados-terceiros, uma vez que através da liberdade de circulação de capitais se poderá procurar alargar o âmbito aplicativo das demais liberdades, as quais operam exclusivamente nas relações entre Estados-Membros. A propósito da

liberdade de circulação de capitais com frequência, controlando a compatibilidade de regimes fiscais relativos a domínios tao variados como: as diferentes condições de acesso estabelecidas para sujeitos residentes e não residentes no âmbito de impostos sobre a fortuna[1443]; a previsão de regimes de abatimentos diferenciados no âmbito dos impostos sobre as sucessões e doações, em função de critérios como a residência dos sujeitos ou a localização dos imoveis, bem como, nesse mesmo âmbito, a ficção da residência de sujeitos que tenham transferido o seu domicílio para outro Estado-Membro[1444]; a exclusão da dedutibilidade no âmbito imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, das doações realizadas em beneficio de instituições de utilidade pública não residentes[1445]; a aplicação de regimes diferenciados na tributação de dividendos distribuídos por sociedades residentes e por sociedades não residentes[1446]; a incorporação na matéria coletável de uma sociedade estabelecida num Estado-Membro dos lucros obtidos por sociedades controladas noutros Estados-Membros, quando os mesmos sejam aí sujeitos a um nível de tributação inferior[1447]; ou a obrigação de nomeação de representante fiscal por sujeitos não residentes[1448].

***

Sem prejuízo dos respetivos âmbitos aplicativos, as liberdades fundamentais enunciadas são complementadas pelo "direito de circular e permanecer livremente no território dos Estados-Membros", consagrado no artigo 21.º do TFUE, o qual tem permitido ao TJUE estender a liberdade de circulação a dimensões jurídicas cujo exercício não seria por aquelas acautelado[1449]. Reconhecendo-lhe um estatuto

---

articulação da liberdade de circulação de capitais com as restantes liberdades, cfr. TERRA, Ben J. M, WATTEL, Peter J., *European Tax Law*, cit., 77-81; RIBEIRO, João Sérgio, Direito Fiscal da União Europeia, cit., 58-60.

[1443] Cfr. Acórdãos do TJUE de 11.10.2007 ("ELISA"), proferido no âmbito do Processo C-451/05; de 05.07.2005 ("D"), proferido no âmbito do Processo C-376/03.

[1444] Cfr. Acórdãos do TJUE de 03.09.2014 ("Comissão v. Espanha"), proferido no âmbito do Processo C-127/12; de 17.10.2013 ("Welte"), proferido no âmbito do Processo C-181/12; de 22.04.2009 ("Mattner"), proferido no âmbito do Processo C-510/08; e de 23.02.2006 ("Hilten"), proferido no âmbito do Processo C-513/03.

[1445] Cfr. Acórdão do TJUE de 27.01.2009 ("Pershce"), proferido no âmbito do Processo C-318/07.

[1446] Cfr. Acórdão de 13.11.2012 ("Test Claimants in the FII Group Litigation"), proferido no âmbito do Processo C-35/11; Acórdão do TJUE de de 08.11.2007 ("Amurta"), proferido no âmbito do Processo C-379/05; e de 12.09.2007 ("Cadbury Schweppes"), proferido no âmbito do Processo C-196/04.

[1447] Cfr. Acórdão do TJUE de de 08.11.2007 ("Amurta"), proferido no âmbito do Processo C-379/05; e de 12.09.2007 ("Cadbury Schweppes"), proferido no âmbito do Processo C-196/04.

[1448] Cfr. Acórdão do TJUE de 05.05.2011 ("Comissão v. Portugal"), proferido no âmbito do Processo C-267/09.

[1449] A sua apreciação dependerá, por isso, de a regulamentação do caso não ser reclamada por uma das liberdades económicas fundamentais. Neste sentido, Acórdão do TJUE de 11.09.2007 ("Comissão v Alemanha"), proferido no âmbito do Processo C-318/05, n.º 36, Acórdão do TJUE de 07.09.2006 ("N"), proferido no âmbito do Processo C- 470/04, n.ºs 22-23; Acórdão do TJUE de 07.09.2006 ("N"), proferido no âmbito do Processo C- 470/04, n.º 22.

jurídico idêntico ao atribuído às liberdades económicas fundamentais enunciadas, o TJUE socorre-se dele enquanto parâmetro de controlo das soluções normativas internas adotadas pelos diferentes Estados-Membros, sustentando que a liberdade de circulação não será plenamente cumprida se um nacional de um Estado-Membro for dissuadido de a exercer em virtude de obstáculos colocados à sua permanência no Estado-Membro de acolhimento por uma regulamentação do seu Estado de origem que penaliza o facto de a ter exercido[1450]. Claro está, os obstáculos de natureza fiscal não se encontrarão subtraídos a tal controlo[1451].

Do exposto resulta manifesta a ideia de um sistema fiscal integrado, no qual as normas fiscais dos Estados-Membros – para o que nos interessa, aquelas que dão corpo ao sistema fiscal português – convivem com dados normativos europeus dotados de intencionalidade normativo-fiscal – genérica ou específica –, o que poderá significar que estes determinem a não aplicação daqueles, nos casos em que se sobreponham em termos aplicativos e encerrem comandos inconciliáveis, de modo a assegurar a coerência do conjunto. Não significa isto, porém, que as investidas normativas europeístas em matéria fiscal se imponham de forma inelutável perante as dimensões normativas nacionais vigentes naquela matéria. Como teremos oportunidade de perceber, ainda que se conclua pela natureza – *prima facie* – discriminatória ou restritiva das normas fiscais resultantes dos núcleos de produção normativa internos, poderão as mesmas considerar-se "justificadas", hipótese em que a respetiva aplicabilidade não resultará prejudicada. Prevalecerá aqui – como termos oportunidade de explicar – a ideia de um sistema fiscal interno, cuja coerência importará assegurar, ainda que, em certos casos, às custas do projeto de integração europeia.

2.4.4. O impacto do regime de proibição de concessão de auxílios de Estado na configuração dos sistemas fiscais dos Estados-Membros

Um dos domínios no contexto do qual o impulso normativo europeísta mais se faz sentir sobre os sistemas fiscais dos Estados-Membros – e assim, sobre o sistema fiscal português – diz respeito à adoção de medidas fiscais preferenciais em relação a certas categorias de empresas e de investimentos conexos com o território nacional, face à vigência de um princípio de proibição de

[1450] A este respeito, cfr. Acórdãos do TJUE de 09.11.2006 ("Turpeinen"), proferido no âmbito do Processo C-520/04, n.º 18; de 20.09.2001 ("Grzelczyk"), proferido no âmbito do Processo C-184/99, n.º 30-46; de 11.07.2002 ("D'Hoop"), proferido no âmbito do Processo C-224/98, n.º 30-36; de 29.04.2004 ("Pusa"), proferido no âmbito do Processo C-224/02, n.º 16-21; e de 26.01.1999 ("Terhoeve"), proferido no âmbito do Processo C-18/95, n.º 36-41.

[1451] Neste sentido, cfr. Acórdãos do TJUE de 12.07.2005 ("Shempp"), proferido no âmbito do Processo C-403/03, n.ºs 18-26; de 07.09.2006 ("N"), proferido no âmbito do Processo C- 470/04, n.ºs 22-29; de 26.10.2006 ("Comissão v. Portugal"), proferido no âmbito do Processo C-345/05, n.ºs 13-17; e de 11.09.2007 ("Comissão v Alemanha"), proferido no âmbito do Processo C-318/05, n.ºs 32-36.

auxílios de Estado[1452]. O estabelecimento e o bom funcionamento do mercado interno assentam na existência de um espaço económico unificado no contexto do qual as operações comerciais nacionais e transnacionais ocorram sob as mesmas condições. Para que tal suceda, para além da remoção dos obstáculos à livre circulação, exigir-se-á que a concorrência entre os agentes económicos não resulte distorcida pela consagração de regimes especiais tendentes a assegurar benefícios económicos a determinado conjunto de agentes económicos nacionais, em detrimento dos demais. Neste sentido, e de modo a garantir que o valor concorrência não resulta prejudicado por interferências estaduais suscetíveis de a falsear, o n.º 1 do artigo 107.º do TFUE prevê um princípio de proibição de auxílios de Estado[1453].

Um auxílio de estado pode ser – brevemente – definido como uma vantagem seletiva concedida a uma empresa através de recursos financeiros públicos que se revela suscetível de distorcer a concorrência e afetar o mercado interno[1454]. A amplitude que carateriza a definição de auxílio

[1452] Ao contrário do que sucede com o regime de proteção das liberdades de circulação, o regime de proibição dos auxílios de Estado não será de aplicação exclusiva às situações transfronteiriças, pelo que também poderão resultar por ele condicionadas as normas fiscais cujos efeitos se produzam em situações puramente internas. Cfr. RIBEIRO, João Sérgio, Direito Fiscal da União Europeia, cit., 130. Tratando-se de uma situação transfronteiriça, poderá registar-se uma violação simultânea do regime de proibição de concessão de auxílios de Estado e do regime de proteção das liberdades económicas fundamentais. A este propósito, cfr. Acórdão do TJUE de 17.11.2009 ("Sardenha"), proferido no âmbito do Processo C-169/08; Acórdão do TJUE de 15.04.2008 ("Nuova Agricast Srl"), proferido no âmbito do Processo C-290/06; Acórdão do TJUE de 22.03.1977 ("Ianelli & Volpi SpA"), proferido no âmbito do Processo C-74/766.

[1453] Através do regime de proibição dos auxílios de Estado, resulta condicionado o desenvolvimento de intervenções de fomento económico – de caráter potencialmente distorcivo da concorrência – dirigidas à promoção de objetivos individuais dos Estados-Membros, em detrimento dos objetivos do processo de integração europeia. Cfr. BORIA, Pietro, *Taxation in European Union*, cit., 152. Ao mesmo tempo, fomenta-se uma utilização mais racional dos recursos financeiros públicos, evitando-se o seu desperdício com medidas de subsidiação ineficiente. Cfr. KRONTHALER, Marie-Ann, TZUBERY, Yinon, *The State Aid Provisions of the TFEU in Tax Matters, in Introduction to European Tax Law: Direct Taxation* (Eds. Michael Lang, e outros), Spiramus, Wien, 2016, 97.

[1454] A aparente simplicidade do conceito enunciado esconde a complexidade que se associa à compreensão de cada um pressupostos cumulativos que o constituem: (i) o auxílio de estado corresponde a uma "vantagem", assumindo tal qualificação qualquer medida que – independentemente da finalidade ou forma que assuma – consista num benefício económico ou na isenção de um encargo ao qual o beneficiário não acederia em condições normais de mercado, isto é, na ausência da intervenção do Estado; (ii) deve ter origem em "recursos financeiros públicos", concluindo-se pela existência de um auxílio de Estado se a vantagem é concedida – direta ou indiretamente – através de recursos financeiros públicos; (iii) o beneficiário da vantagem deverá ser qualificável como uma "empresa", sendo reconduzidas ao conceito as entidades que desenvolvam uma atividade económica, independentemente do seu estatuto jurídico e do modo como sejam financiadas; (iv) a vantagem em que se traduz a medida deve assumir natureza "seletiva", apenas merecendo tal qualificação aquelas que concedam vantagens de forma especificada a certas empresas, a certas categorias de empresas ou a certos sectores económicos, resultando, assim, em princípio, excluídas do conceito as medidas que se revistam caráter geral e estejam sujeitas a critérios objetivos na sua atribuição, segundo os quais poderão ou não ser concedidas a um número indefinido de beneficiários; (v) a medida em análise deverá revelar-se "suscetível de distorcer a concorrência e afetar o mercado interno", considerando-se que ocorre uma distorção da concorrência quando a medida melhore – ou seja suscetível de melhorar – a posição concorrencial do beneficiário em relação a outras empresas com as quais concorre, e assumindo que produz efeitos sobre as trocas comerciais, quando afete – ou seja suscetível de afetar – as trocas comerciais entre os Estados-Membros. Para mais desenvolvimentos quanto aos requisitos enunciados, cfr. Comunicação da Comissão sobre a noção de auxílio estatal nos termos do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (2016/C 262/01), Pontos 66-72, 38-65, 7-16, 17-37, 121-155 e 187-198, respetivamente, disponível em http://eur-lex.europa.eu. Na jurisprudência, entre outros, cfr. Acórdão do TJUE de 09.10.2014 ("Ministério de Defensa e Navantia"), proferido no âmbito do Processo C-106/09 e C- 107/09; Acórdão do TJUE de 06.09.2006 ("Portugal v. Comissão), proferido no âmbito do Processo C-88/03; Acórdão do Tribunal de Justiça de 10.01.2006 ("Cassa di Risparmio di Firenze SpA"), proferido no âmbito do Processo C-222/04, Acórdão do TJUE de

de estado permite que ao conceito sejam reconduzidas, não apenas as medidas que traduzam a realização de uma transferência de recursos financeiros, mas também aquelas que comportem a não arrecadação de uma receita devida, delas resultando num tratamento mais favorável aos respetivos beneficiários, resultante da redução dos respetivos custos. Integram, portanto, o conceito, tanto os apoios financeiros de caráter positivo que traduzam a realização de uma prestação financeira de que beneficie o sujeito visado (como será o caso de um subsídio), como os apoios de caráter negativo, que traduzam a dispensa – parcial ou total – de um encargo que seria suportado pelo sujeito visado, na ausência do apoio em questão[1455]. Em consequência, as normas fiscais de um Estado-Membro que introduzam regimes fiscais mais favoráveis em benefício de empresas e investimentos conexos com o seu território – tais como isenções fiscais, majoração de deduções fiscais, reduções de taxas, concessão de perdões fiscais ou de moratórias[1456] – podem ser incluídas no conceito de auxílio de estado proibido, na medida em que resultem cumpridos os demais pressupostos qualificativos[1457].

Percebe-se, assim, a importância do referido regime ao nível da configuração dos sistemas fiscais dos Estados-Membros: se, por um lado, lhes é reconhecida uma margem de autonomia decisória no que respeita à normação fiscal, no sentido de munirem os respetivos sistemas fiscais de um acervo normativo orientado pelo propósito de assegurar e promover a realização dos valores

---

15.11.2001, proferido no âmbito dos Processos C-106/09 e C-107/09 ("Comissão e Espanha v. Governo de Gibraltar e Reino Unido"); Acórdão do TJUE de 12.09.2000 ("Pavlov e outros"), proferido no âmbito dos Processos C-180/98 a C-184/98. Na doutrina, entre outros, cfr. KRONTHALER, Marie-Ann, TZUBERY, Yinon, *The State Aid Provisions of the TFEU in Tax Matters*, cit., 104-116; BORIA, Pietro, *Taxation in European Union*, cit., 153-154.

[1455] Entre outros, cfr. Acórdãos do TJUE de 15.03.1994 ("Banco Exterior de Espanha"), proferido no âmbito do Processo C-387/92, n.º 13; de 19.09.2000 ("Alemanha v. Comissão"), proferido no âmbito do Processo C-156/98, n.º 25; de 03.03.2005 ("Heiser"), proferido no âmbito do Processo C-172/03, n.º 36.

[1456] Apenas poderão ser qualificadas como auxílios de Estado as soluções normativas fiscais que comportem uma derrogação dos regimes fiscais ordinários, sendo de recusar tal qualificação àquelas que assumam uma configuração consistente com a implementação da estrutura ordinária dos impostos ou que constituam uma aplicação dedutiva dos princípios gerais do sistema fiscal nacional. Neste sentido, Cfr. Comunicação da Comissão sobre a noção de auxílio estatal nos termos do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (2016/C 262/01), Pontos 5.2.3, disponível em http://eur-lex.europa.eu. A este respeito, cfr., ainda, BORIA, Pietro, *Taxation in European Union*, cit., 160; DOUMA, Sjoerd, *Optimization of Tax Sovereignty and Free Movement*, cit., 94-95.

[1457] De modo a proteger a sua economia interna perante a concorrência externa os Estados-Membros poderiam socorrer-se de soluções normativas tendentes a reduzir os custos fiscais que impenderiam sobre os agentes económicos nacionais ou residentes. Foi, no essencial, a partir da Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade direta das empresas (JO C 384 de 10.12.1998), disponível em https://eur-lex.europa.eu, que a Comissão começou a aplicar o regime da proibição de auxílios de Estado às medidas de natureza fiscal. Em geral, quanto à aplicação do regime de proibição de concessão de auxílios de Estado no contexto fiscal, cfr. ISMER, Roland, PIOTROWSKI, *The Selectiviy of Tax Measures: A Tale of Two Consistencies*, Intertax, n.º 43, 2015, 559-570; MACCANICO, Rossi Pierpaolo, *Fiscal Aid Review and Cross-Border Tax Distortions*, Intertax, n.º 40, 2012, 92-100; TERRA, Ben J. M., *Value Added Tax and State Aid Law in the EU*, Intertax, n.º 40, 2012, 101–111; BORIA, Pietro, *Taxation in European Union*, cit., 159-160; TERRA, Ben J. M., WATTEL, Peter J., *European Tax Law*, cit, 242-251; NICOLAIDES, Phedon, *Fiscal State Aid in the EU: The Limits of Tax Autonomy*, *in* World Competition, n.º 27, 2004, 365-396; SCHON, Wolfgang, *Taxation and State Aid Law in the European Union*, *in* Common Market Law Review, n.º 36, 1999, 911-936; SANTOS, António Carlos dos, Auxílios de Estado e Fiscalidade, Almedina, Coimbra, 2003.

jurídicos nacionais fundamentais, por outro, encontram-se os mesmos condicionados nessa autonomia, pelo facto de, em princípio, lhes ser vedada a introdução de regimes fiscais que concedam um tratamento privilegiado a certos agentes económicos – ou seja, não poderão, à partida, adotar medidas que devam ser qualificadas como auxílios de Estado proibidos pelo TFUE. Em todo o caso, da mesma forma que a concorrência não constitui um valor absoluto e prevalecente sobre todos os demais, também a proibição dos auxílios de Estado não valerá sem exceção, sendo possível afastar a sua aplicação em virtude da convocação de outros valores jurídicos cuja promoção se apresente igualmente preponderante. Aliás, a sua configuração como uma norma-princípio evidencia não se lhe associar uma absoluta e automática inadmissibilidade de todo e qualquer auxílio de Estado, antes revelando a natureza de uma proibição *prima facie*, portanto, suscetível de ser superada. Na verdade, para além da respetiva componente substantiva, o regime dos auxílios de Estado assume uma componente procedimental muito acentuada, sendo, nesse contexto, reconhecidas amplas faculdades de atuação à Comissão, as quais vão desde o controlo da admissibilidade das concretas medidas adotadas pelos Estados-Membros que revelem a suscetibilidade de serem qualificadas como auxílios de Estado, ao estabelecimento de categorias de auxílios de Estado que, quando cumpram determinados pressupostos, serão subtraídos aos seus procedimentos de controlo.

No que respeita aos mecanismos de controlo, importa reter que os Estados-Membros encontram-se adstritos a uma obrigação de notificar a Comissão dos seus projetos de regulamentação que determinem a instituição ou modificação de medidas financeiras que sejam potencialmente de qualificar como auxílios de Estado, bem como a não lhes dar execução até que a Comissão se pronuncie quanto à respetiva admissibilidade ou até que se esgote o prazo previsto para o efeito[1458]. Por sua vez, cabe a esta última promover um juízo de apreciação da compatibilidade dos auxílios que lhe são comunicados com o mercado interno, podendo decidir preliminarmente que as medidas não constituem auxílios de Estado ou, quando tenha dúvidas, iniciar um procedimento formal de investigação, o qual poderá concluir-se mediante a emanação, conforme os casos, de uma decisão positiva – a qual poderá ser incondicionada ou condicionada à realização de determinados ajustamentos – ou de uma decisão negativa[1459]. Para além das possibilidades de emissão de injunções

[1458] Cfr. n.º 3 do artigo 108.º do TFUE e artigos 2.º, 3.º e n.ºs 5 e 6 do artigo 4.º do Regulamento (UE) 2015/1589 do Conselho, de 13 de julho de 2015. De modo a acautelar os riscos associados a eventuais decisões no sentido da respetiva inadmissibilidade, é frequente a introdução nas regulamentações nacionais de cláusulas que preveem a suspensão dos respetivos efeitos até que ocorra a pronúncia da Comissão ("standstill clause").

[1459] Cfr. artigos 4.º e 9.º do Regulamento (UE) 2015/1589 do Conselho, de 13 de julho de 2015. Sendo este – em termos gerais – o procedimento previsto quanto aos auxílios novos, no que respeita aos auxílios existentes encontra-se prevista a obrigação de os Estados-Membros procederem à sua comunicação através de relatórios periódicos submetidos à Comissão, incumbindo a esta promover o seu controlo permanente. Quando considere que os mesmos não são ou tenham deixado de ser compatíveis com o mercado interno, a Comissão poderá recomendar a alteração do seu conteúdo, a introdução de

de suspensão (da execução dos auxílios) ou de recuperação (do montante dos auxílios concedidos) durante o procedimento de investigação formal, decidindo a Comissão no sentido da ilegalidade do auxílio de Estado sujeito ao procedimento de investigação formal, será determinada a recuperação dos montantes dos auxílios eventualmente concedidos junto dos respetivos beneficiários[1460].

O controlo promovido pela Comissão será, contudo, distinto, em função do tipo de auxílio de Estado cuja apreciação seja dela exigida. Quando possam ser reconduzidos às hipóteses descritas no n.º 2 do artigo 107.º do TFUE, ou seja, auxílios: (i) de natureza social atribuídos a consumidores individuais com a condição de serem concedidos sem qualquer discriminação relacionada com a origem dos produtos; ou (ii) destinados a remediar os danos causados por calamidades naturais ou por outros acontecimentos extraordinários[1461]. Em tais situações, e sem prejuízo da obrigação de os Estados-Membros procederem à sua comunicação, o reconhecimento da compatibilidade dos auxílios com o mercado interno será automático, não se reconhecendo à Comissão qualquer margem de discricionariedade decisória[1462]. Ainda que não sejam subsumíveis às hipóteses de reconhecimento automático, as medidas nacionais que sejam enquadráveis no conceito de auxílio de estado poderem ser consideradas compatíveis como mercado interno, nos casos previstos no n.º 3 do artigo 107.º do TFUE: (i) auxílios à promoção do desenvolvimento económico de regiões em que o nível de vida seja anormalmente baixo ou em que exista grave situação de subemprego[1463]; (ii) auxílios destinados a fomentar a realização de um projeto importante de interesse europeu comum ou a sanar uma perturbação grave da economia de um Estado-Membro; (iii) auxílios destinados a facilitar o desenvolvimento de certas atividades ou regiões económicas, quando não alterem as condições das trocas comerciais de maneira que contrariem o interesse comum[1464]; (iv) auxílios destinados a promover a cultura e a conservação do património, quando não alterem as condições das trocas comerciais e da concorrência na União num sentido contrário ao interesse comum; e (v) outras categorias de auxílios

---

requisitos processuais ou a sua supressão. Na eventualidade de as recomendações não serem aceites pelos Estados-Membros, poderá a Comissão iniciar um procedimento de investigação formal. Cfr. n.º 2 do artigo 108.º o TFUE e artigos 21.º-23.º do Regulamento (UE) 2015/1589 do Conselho, de 13 de julho de 2015.

[1460] Cfr. artigos 13.º e 16.º do Regulamento (UE) 2015/1589 do Conselho, de 13 de julho de 2015.

[1461] Pelo respetivo desenquadramento face aos propósitos da presente investigação, desconsideramos a hipótese prevista na al. c) da disposição normativa citada.

[1462] Cfr. KRONTHALER, Marie-Ann, TZUBERY, Yinon, *The State Aid Provisions of the TFEU in Tax Matters*, cit., 119.

[1463] Bem como o desenvolvimento das regiões referidas no art.º 349.º do TFUE – onde estão incluídas as regiões da Madeira e dos Açores –, tendo em conta a sua situação estrutural, económica e social.

[1464] A propósito deste tipo de casos, cfr. COMISSÃO EUROPEIA, State Aid Control and Regeneration of Deprived Urban Areas, Vademecum, 01.03.2006, disponível em http://ec.europa.eu.

determinadas por decisão do Conselho, sob proposta da Comissão[1465]. Em tais situações, é reconhecida à Comissão uma ampla margem de discricionariedade, cabendo-lhe realizar um juízo de ponderação entre as dimensões axiológico-jurídicas nacionais e europeias em presença, a fim de decidir pela compatibilidade ou não dos auxílios, conforme as que, concretamente, devam prevalecer[1466].

A declaração de compatibilidade com o mercado interno das medidas nacionais que possam ser reconduzidas ao conceito de auxílio de Estado poderá, no entanto, anteceder a sua própria adoção. Com efeito, encontra-se prevista – no n.º 3 do artigo 108.º e no artigo 109.º do TFUE – a possibilidade de regulação de certas categorias de auxílios de Estado antecipadamente declarados compatíveis com o mercado interno e cuja adoção – pelos Estados-Membros – se encontrará isenta da obrigação de comunicação à Comissão. Para além de outros diplomas de natureza mais especifica, tal faculdade é densificada em termos gerais pelo Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014, o qual determina (antecipadamente) a compatibilidade com o mercado dos auxílios de Estado enquadráveis em certas categorias, desde que cumpram um conjunto de exigências – gerais e especificas – previstas para o efeito[1467].

Para além da possibilidade de declaração antecipada da compatibilidade dos auxílios com o mercado interno, poderão os mesmos resultar dispensados dos procedimentos de controlo em virtude da sua qualificação como "auxílios de minimis"[1468]. Para que tal suceda, importa que os montantes dos auxílios concedidos a determinado sujeito, durante um período temporal de referência, não excedam certos parâmetros quantitativos. Em tais casos, assume-se que, em razão do respetivo valor, os auxílios concedidos não serão suscetíveis de produzir um impacto relevante no mercado e que, portanto, não são suscetíveis de produzir distorções de concorrência. Tal possibilidade encontra-se disciplinada, em termos gerais, no Regulamento (UE) n.º 1407/2013 da Comissão, de 18 de dezembro de 2013, do

[1465] Esta possibilidade é objeto de densificação através do Regulamento (UE) 2015/1588 do Conselho, de 13 de julho de 2015, relativo à aplicação dos artigos 107.º e 108.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia a determinadas categorias de auxílios estatais horizontais.

[1466] Neste sentido, entre outros, cfr. Acórdãos do TJUE de 07.03.2002 ("Itália v. Comissão"), proferido no âmbito do Processo C-310/99, n.º 45; de 19 de Setembro de 2000, ("Alemanha v. Comissão"), proferido no âmbito do Processo C-156/98, n.º 67. Partindo do contexto de hipóteses normativamente assumidas como suscetíveis de legitimar um desvio ao regime de proibição de auxílios de Estado, será possível identificar o temperamento das dimensões axiológicas que subjazem à consagração de tal proibição (no essencial, a liberdade de circulação e a concorrência no mercado interno) com dimensões outras dimensões axiológicas, de caráter económico, mas também social. É o próprio normador europeu quem reconhece – de modo expresso – que o impacto negativo que certos auxílios de Estado possam produzir ao nível da neutralidade do mercado interno, serão suscetíveis de ser superados pelo conjunto de benefícios que comportam para a comunidade em termos sociais, legitimando, assim, o afastamento da proibição vigente em relação à sua concessão.

[1467] Incluem-se nesta categoria, os auxílios: (i) com finalidade regional; (ii) às PME; (iii) ao acesso das PME ao financiamento; (iv) à investigação e desenvolvimento e inovação; (v) à formação; (vi) a trabalhadores desfavorecidos e trabalhadores com deficiência; à proteção do ambiente; (vii) destinados a remediar os danos causados por certas calamidades naturais; (viii) sociais ao transporte para habitantes de regiões periféricas; (ix) a infraestruturas de banda larga; (x) à cultura e conservação do património; (xi) a infraestruturas desportivas e recreativas multifuncionais; (xii) a infraestruturas locais.

[1468] Trata-se de uma faculdade reconhecida à Comissão nos termos do artigo 2.º do Regulamento (UE) 2015/1588 do Conselho, de 13 de julho de 2015.

qual resulta a isenção de comunicação dos auxílios cujo valor não ultrapasse € 200.000,00 durante três exercícios financeiros, relativamente a determinado beneficiário[1469]. Em certos sectores especiais, no entanto, estão previstos limites específicos, mais ajustados às suas especificidades, tal como sucede relativamente à concessão de auxílios a empresas do sector agrícola – caso em que não pode ser superado o limite de € 30.000,00 durante três exercícios financeiros, relativamente a determinado beneficiário[1470] – e a empresas do sector das pescas e aquicultura – caso em que não pode ser superado o limite de € 15.000,00 durante três exercícios financeiros, relativamente a determinado beneficiário[1471].

***

Tendo, essencialmente, em vista assegurar e promover o valor da concorrência no mercado interno, o regime da proibição de auxílios de Estado condiciona de modo determinante a configuração do sistema fiscal nacional. Aquando do exercício das respetivas competências, exige-se que o normador fiscal o tenha presente, de modo a identificar se as soluções normativas por si produzidas (que respeitem, nomeadamente, à concessão de isenções, majoração de deduções e reduções de taxas) são, ou não, reconduzíveis ao conceito de auxílio de estado e, em caso afirmativo, se as mesmas poderão ser qualificadas como auxílios compatíveis com o mercado interno, em virtude do seu enquadramento numa das categorias antecipadamente declaradas como compatíveis ou da sua recondução a uma das hipóteses em que a sua compatibilidade poderá ser reconhecida pela Comissão, no exercício de poderes vinculados ou discricionários, após o cumprimento do respetivo procedimento de comunicação e controlo. Fora destas situações, vigora o princípio da proibição de concessão de auxílios fiscais, pelo que as normas que sejam incluídas no sistema fiscal nacional e que devam ser qualificadas como auxílios proibidos, deverão ser desaplicadas, em virtude da aplicação preferente que se reconhecerá às normas europeias em presença.

3. A ideia de sistema fiscal como instrumento de contenção dos impulsos normativos europeístas

Nos pontos precedentes analisamos a ideia de sistema fiscal enquanto instrumento de integração de normas nacionais e europeias, tendo verificado que as referidas normas convivem

[1469] Salvo no caso de se tratar de empresa que efetue transporte rodoviário de mercadorias por conta de outrem, caso em que o auxílio não poderá ser utilizado para a aquisição de veículos de transporte rodoviário de mercadorias e o limite é reduzido a metade.

[1470] Cfr. Regulamento (UE) n.º 717/2014 da Comissão, de 27 de junho de 2014.

[1471] Cfr. Regulamento (UE) n.º 1408/2013 da Comissão, de 18 de dezembro de 2013.

reciprocamente num mesmo espaço jurídico, o qual corresponde ao sistema fiscal de cada Estado-Membro – ao que nos interessa, o sistema fiscal português. O conjunto de normas fiscais europeias comporta-se, essencialmente, como uma estrutura de segundo grau e de caráter eminentemente negativo, que intervém nos sistemas fiscais dos Estados-Membros com o propósito de assegurar que as soluções neles contidas não se revelam suscetíveis de ameaçar os propósitos de assegurar a instituição e funcionamento do mercado interno. Neste contexto, os sistemas fiscais dos diferentes Estados-Membros passam a contar com um acervo de normas nacionais próprias e especificas e com um conjunto de normas europeias que lhes são comuns.

Em todo o caso, os sistemas fiscais nacionais não beneficiam de uma qualquer flexibilização das exigências sistémicas que sobre eles impendem, em virtude do ingresso das normas europeias que se debruçam sobre matéria de impostos. Enfrentam, aliás, um desafio adicional, o de assegurar que, mesmo após o ingresso das normas fiscais europeias, continuam a figurar como estruturas normativas dotadas de sistematicidade e completude, pelo menos, em termos tendenciais.

Quando considerados autonomamente, será possível identificar que os agregados normativos fiscais europeu e nacional gravitam em torno de dimensões axiológico-jurídicas e teleológicas distintas e, não raras vezes, conflituantes. Neste contexto, torna-se possível evidenciar uma segunda manifestação da ideia de sistema fiscal, agora concebido como um instrumento colocado ao serviço da contenção dos impulsos normativos europeístas. Trata-se de assumir que as investidas normativas europeias em matéria fiscal poderão resultar limitadas pela lógica de "sistema fiscal interno", orientado por valores jurídicos e interesses constitucionalmente reconhecidos e protegidos, os quais nem sempre serão subalternizáveis aos interesses subjacentes ao processo de integração europeia. Esta ideia encontra, aliás, respaldo no próprio princípio da lealdade europeia (n.º 3 do artigo 4.º do TUE), na medida em que o caminho da integração demanda que o ímpeto europeu tenha sempre em consideração as identidades constitucionais dos seus Estados-Membros.

Outras poderão existir, no entanto, selecionamos os seguintes, como principais manifestações da referida ideia de sistema fiscal enquanto instrumento de contenção dos impulsos normativos europeístas em matéria fiscal: (i) a reserva na esfera estadual do exercício de competências em matéria fiscal; (ii) a exigência de unanimidade para o exercício de faculdades normadoras em matéria fiscal pelas instituições europeias; (iii) a justificação de medidas restritivas das liberdades económicas fundamentais a partir de dimensões axiológico-jurídicas nacionais; e (iv) os desvios ao regime de proibição de auxílios de Estado.

3.1. Ao nível de reserva na esfera estadual do exercício de competências em matéria fiscal

Tivemos oportunidade de salientar que, embora seja ampla a sua esfera de poderes funcionais, a UE não dispõe da "competência das competências". Aquela intervém exclusivamente dentro do limite das competências que lhe foram (ou venham a ser) conferidas (a título exclusivo ou partilhado) pelos Estados-Membros nos Tratados, com vista à prossecução dos objetivos aí fixados, pelo que as demais (portanto, não transferidas), permanecem no perímetro competencial exclusivo dos Estados-Membros. Vimos também que o exercício de tais competências é regido pelos princípios da subsidiariedade – daí decorrendo que a sua atuação terá lugar apenas se e na medida em que os objetivos visados não possam ser alcançados (ou tão bem alcançados) através da intervenção isolada (ou concertada) dos Estados-Membros – e da proporcionalidade – o que significa que, nos casos em que a sua atuação se imponha, não deverá a mesma, no respetivo conteúdo e forma, exceder o necessário para alcançar os objetivos que com ela se visa alcançar. Partindo deste enquadramento, e uma vez tomados em consideração os dados normativos – de Direito primário da UE – que envolvem o exercício de faculdades normadoras por parte das instituições europeias[1472], será possível, identificar – por indução – a vigência de um princípio de reserva na esfera estadual do exercício de competências normativas em matéria fiscal, do qual decorre que o exercício de faculdades normadoras em matéria fiscal se encontra – *prima facie* – reservado à atuação dos órgãos normadores nacionais, aos quais cabe configurar o seu sistema fiscal – tanto na sua estrutura geral, como nas especificas opções que encerre – em função das dimensões axiológico-jurídicas e específicos interesses prevalecentes ao nível nacional[1473].

Os desvios ao referido princípio encontram-se intimamente relacionados com os objetivos de assegurar a instituição e o funcionamento do mercado interno. Isto é, o exercício de faculdades normadoras pelas instituições europeias em matéria de impostos encontra-se diretamente relacionado com a necessidade de garantir a existência de um território no qual se encontre juridicamente assegurada a inexistência de barreiras à liberdade geral de circulação e suas especificas concretizações, para que os indivíduos e as empresas não enfrentem obstáculos associados ao exercício de atividades económicas transfronteiriças. A constatação de que a realização de tal objetivo, por uma questão de escala e efeitos, será superiormente assegurada mediante a intervenção

[1472] Mormente, o artigo 5.º do TUE e os artigos 113.º e 115.º do TJUE.

[1473] Reportamo-nos ao exercício de faculdades que conduzem à produção de verdadeiras normas jurídicas – portanto, juridicamente vinculantes – em matéria fiscal, pelo que no que respeita à produção de instrumentos de "soft law" a intervenção das instituições europeias poderá desenvolver-se para além dos limites assinalados.

normadora das instituições europeias, abre caminho (por via da superação da exigência da sua atuação subsidiária) ao supramencionado processo de harmonização fiscal, o qual, em todo o caso, não se desenvolve com níveis de intensidade uniformes e transversais a todo e qualquer núcleo material fiscal, uma vez que, sendo distintos os níveis de influência que os mesmos se revelam capazes de exercer sobre o mercado interno, decorre do juízo de necessidade (proporcionalidade) ao qual a intervenção normativa europeia se encontra sujeita, que também a sua intervenção se pautará por níveis de intensidade diferenciados.

Neste contexto, os princípios da subsidiariedade e da proporcionalidade constituem "normas-chave" no processo de articulação entre os princípios (ou valores jurídicos que lhes subjazem) orientadores da questão fiscal – e assim, da axiologia jurídica que lhes é subjacente – ao nível estadual, por um lado, e ao nível europeu, por outro[1474].

O modo como se articulam as esferas de intervenção normativa nacionais e europeias – no que aos presentes propósitos importa – em matéria fiscal, é sintomático da enunciada ideia de sistema fiscal interno cuja coerência importará proteger em relação às investidas normativas europeias. Com efeito, os sistemas fiscais dos Estados-Membros orientam-se por valores jurídicos e interesses próprios, cuja realização poderá assentar na adoção de soluções jurídico-normativas que façam perigar – ou mesmo obstaculizar – a realização dos valores-jurídicos e dos interesses pelos quais se pauta o processo de integração europeia. Quanto tal suceda, a intervenção normativa europeia justificar-se-á, na medida do necessário à salvaguarda de tais dimensões axiológico-jurídicas e teleológicas. Fora de tais situações, prevalecerá a coerência do sistema fiscal, enquanto valor jurídico de dimensão interna (nacional) que importará salvaguardar perante o ímpeto normativo europeísta.

3.2. Ao nível da exigência de unanimidade para o exercício de faculdades normadoras em matéria fiscal pelas instituições europeias

Uma outra manifestação da ideia de sistema fiscal enquanto limite poderá ser encontrada na exigência de unanimidade para o exercício de faculdades normadoras em matéria fiscal pelas instituições europeias. Como é consabido, enquanto o artigo 113.º do TFUE prevê a possibilidade de o Conselho adotar disposições (constantes de diretivas ou regulamentos) relacionadas com a harmonização das legislações dos Estados-Membros no âmbito da tributação direta, o artigo 115.º do TFUE assegura-lhe a possibilidade de adotar diretivas para a aproximação das normas dos Estados-Membros que tenham incidência direta no estabelecimento ou no funcionamento do mercado interno,

[1474] Cfr. BUZZACCHI, Camilla, *La solidarietà tributaria...*, cit., 180.

contexto no qual poderá ser enquadrada a tributação indireta. No entanto, ambos os artigos condicionam o exercício das citadas faculdades normativas pela exigência de uma deliberação unânime[1475]. Se, como vimos, a referida exigência não impediu o profuso desenvolvimento do processo de harmonização fiscal ao nível da tributação indireta, o mesmo não se poderá afirmar em relação à harmonização da tributação direta[1476].

Considerando os presentes propósitos investigatórios, não caberá convocar aqui a profusa discussão em torno da (ou da falta de) bondade de tal solução ou da necessidade da sua alteração[1477]. Pretendemos, tão-somente, trazer à evidência o facto de a mesma constituir uma manifestação da ideia de sistema fiscal enquanto limite ou condicionante do exercício de faculdades normativas em matéria fiscal pelas instituições europeias. Através dela assegura-se que cada Estado-Membro, individualmente considerado, tem à sua disposição a faculdade de obstar ao avanço de soluções normativas europeias em matéria fiscal que se revelem suscetíveis de prejudicar a realização de dimensões axiológico-jurídicas ou dos específicos interesses nacionais que através do seu sistema fiscal se pretende assegurar ou promover. Os sistemas fiscais nacionais – a sua coerência e as suas especificas soluções – não se encontram, assim, à mercê de uma concertação de interesses entre diferentes Estados-Membros, a qual poderia facilmente determinar a adoção, ao nível europeu, de soluções que beneficiam os interesses de certo conjunto de Estados-Membros, mas que prejudicam outros (ou outro)[1478]. Assim, se na perspetiva da UE tal exigência poderá ser concebida como um fator

---

[1475] Como tivemos oportunidade de assinalar, pese embora, em abstrato, se coloque a possibilidade de recorrer à faculdade normativa constante do artigo 116.º do TFUE, a qual prevê que quando a Comissão considere que as diferenças entre as normas internas dos Estados-Membros comportam distorções concorrenciais no mercado interno, e os Estados-Membros não as corrijam, o Parlamento e o Conselho podem adotar as diretivas necessárias à sua correção, na prática, tal possibilidade não é utilizada.

[1476] Como vimos, entre os motivos que condicionam os avanços ao nível da harmonização direta, tendem a ser indicados os seguintes: (i) a resistência dos Estados-Membros em abdicar de um dos últimos redutos de soberania fiscal; (ii) tratar-se de um domínio especialmente permeável ao desenvolvimento de políticas extrafiscais; (iii) tratar-se de impostos que demonstram uma menor capacidade de perturbação do mercado interno quando comparada com a tributação indireta; e (iv) a inexistência de uma norma que a preveja expressamente neste domínio, ao contrário do que sucede na tributação indireta.

[1477] Tratando-se de uma discussão antiga, a mesma reacendeu-se recentemente em virtude de Comunicação da Comissão Europeia, na qual sustentou a necessidade de transição progressiva para a decisão por maioria qualificada, como forma de dar resposta aos "novos desafios" – tais como tais como a mobilidade acrescida das empresas e dos cidadãos, a globalização e a digitalização, as pressões externas ao nível da concorrência e a necessidade de proteger as receitas dos Estados-Membros – que surgiram, na UE e a nível mundial, os quais terão revelado os "limites da regra da unanimidade na política fiscal". Cfr. COMISSÃO EUROPEIA, Rumo a um processo de decisão mais eficaz e mais democrático no âmbito da política fiscal da UE, COM(2019) 8 final, de 15.01.2019, disponível em https://eur-lex.europa.eu). A propósito da questão, sempre pertinente, cfr. LOBO, Carlos Baptista, Uma Primeira Reacção à Proposta de Alteração do Artigo 93.º do Tratado CE Relativamente às Matérias Fiscais, in Fisco, Ano 9, n.ºs 90/91, Setembro, 2000, 93-102.

[1478] O regime enunciado poderá, aliás, ser concebido como uma extensão do tradicional princípio da legalidade em matéria fiscal, face à constatação de um certo "défice democrático" associado à circunstância de as decisões em causa serem tomadas pelo Conselho e não pelo Parlamento. Cfr. NABAIS, José Casalta, O princípio da legalidade fiscal e os actuais desafios da tributação, in Boletim da FDUC, Volume Comemorativo do 75.º tomo do Boletim da FDUC, FDUC, 2003, 1100-1002.

de perturbação de um desejável processo de harmonização fiscal, na perspetiva individualizada de cada Estado-Membro, trata-se de um mecanismo que se coloca ao serviço da salvaguarda da axiologia-jurídica e dos interesses que orientam o respetivo sistema fiscal, bem assim, da respetiva coerência normativa.

3.3. Ao nível de justificação de medidas restritivas das liberdades económicas fundamentais

A ideia de sistema fiscal enquanto limite aos impulsos normativos europeístas poderá, também, ser identificada ao nível da convocação de dimensões jurídicas de ordem interna cuja preponderância se revele capaz de legitimar (justificar) a adoção de normas jurídicas (nacionais) que representem limitações ao exercício das liberdades económicas fundamentais. Com efeito, assumindo a configuração de princípios, as normas de Direito primário que consagram a proteção daquelas liberdades não definem, portanto, espaços de proteção absoluta, admitindo-se a possibilidade de o seu conteúdo ser justificadamente comprimido ou limitado[1479]. Não valendo sem exceção, funcionando as mesmas segundo uma lógica de ponderação, no contexto da qual são tomados em consideração outros elementos que podem opor-se à sua concretização, como será o caso da ideia de sistema fiscal nacional e da necessidade de preservar a respetiva coerência.

Será possível destacar um conjunto de justificações que encontram previsão expressa no TFUE, junto dos próprios enunciados normativos que consagram as liberdades económicas fundamentais, e que, no essencial, correspondem à prevalência de razões de ordem, segurança e saúde pública[1480]. Uma disposição fiscal nacional emanada com o propósito de as assegurar poderá, por isso, comportar uma limitação à liberdade de atuação transfronteiriça, sem que daí decorra uma incompatibilidade com o Direito da UE. Além destas situações, será possível identificar um conjunto de outros motivos que – pese embora não encontrem previsão expressa no TFUE – têm sido aceites pelo TJUE como fundamentos para a justificação de uma ingerência, por corresponderem a "razões imperiosas de interesse geral"[1481]. Admite-se, assim, que uma medida nacional restritiva das liberdades económicas fundamentais possa afigurar-se necessária para a proteção de uma dimensão jurídica essencial de um Estado-Membro, que sobre as mesmas deva prevalecer[1482]. Ambos os casos poderão

[1479] Cfr. NOGUEIRA, João Félix Pinto, Direito Fiscal Europeu..., 236.

[1480] Cfr. n.º 3 do artigo 45.º, 52.º, 62.º e al. b) do n.º 1 do artigo 65.º do TFUE.

[1481] Se as primeiras podem ser designadas como "restrições dentro do catálogo", as segundas como "restrições fora do catálogo". Cfr. NOGUEIRA, João Félix Pinto, Direito Fiscal Europeu..., cit., 238.

[1482] Trata-se de um posicionamento desenvolvido a partir do Acórdão do TJUE de 20.02.1979 ("Cassis de Dijon"), proferido no âmbito do Processo C-300/90, n.ºs 10-24.

ser enquadrados numa ideia de sistema fiscal nacional enquanto estrutura normativa que importa proteger relativamente ao impulso normativo europeísta. Trata-se, assim, da proteção do sistema fiscal nacional e das especificas soluções normativas que no seu âmbito são produzidas, quando subjacentes às mesmas se encontrem valores ou bens jurídicos cuja salvaguarda deva prevalecer – ou não resultar prejudicada – perante a concreta realização das dimensões axiológico-jurídicas em que assenta o processo de integração europeia.

Partindo da recolha de amostras junto da jurisprudência do TJUE será possível sinalizar a existência de um conjunto de justificações invocadas pelos Estados-Membros para justificar normas fiscais discriminatórias ou restritivas das liberdades de circulação e que por aquele são comumente rejeitadas[1483]. Será, no entanto, possível sinalizar um outro conjunto, composto por justificações que são geralmente assumidas pelo Tribunal como aptas a justificar uma derrogação dos supramencionados princípios. Será o caso da invocação da necessidade de assegurar: (i) a salvaguarda da coerência do sistema fiscal; (ii) uma repartição equilibrada do poder tributário (territorialidade); (iii) a prevenção e combate à evasão e fraude fiscais (proibição do abuso); (iv) a eficácia dos controlos fiscais; e (v) a eficácia da cobrança[1484]. Sem prejuízo dos diferentes modos como as referidas justificações são apresentadas pelos Estados-Membros junto do TJUE, será possível identificar uma certa sobreposição conteudística em relação a algumas delas.

[1483] Podem ser incluídas no primeiro grupo as que assentam na invocação: do propósito de evitar a perda ou a redução de receitas fiscais; da compensação da desvantagem instituída pela existência de outras vantagens; da ausência de medidas de harmonização; da necessidade de uma convenção bilateral para que resultem respeitadas as liberdades fundamentais; e de dificuldades de ordem prática. Cfr. Acórdãos do TJUE de 12.12.2002 ("De Groot"), proferido no âmbito do Processo C-385/00, n.° 94-94, 103; de 06.06.2000 ("Verkooijen"), proferido no âmbito do Processo C-35/98, n.° 59; de 21.09.1999 ("Saint Gobain"), proferido no âmbito do Processo C-307/97, n.° 51, 57; de 16.07.1998 ("ICI"), proferido no âmbito do Processo C-264/96, n.° 28; de 28.01.1986 ("Avoir fiscal"), proferido no âmbito do Processo C-270/83, n.° 21-26; de 27.06.1996 ("Asscher"), proferido no âmbito do Processo C-107/94, n.°s 51-54; de 26.10.1999 ("Eurowings"), proferido no âmbito do Processo C-294/97, n.° 44; de 28.01.1992 ("Bachmann"), proferido no âmbito do Processo C-204/90, n.°s 10-11; de 27.11.2008 ("Papillon"), proferido no âmbito do Processo C-418/07, n.° 54; de 12.12.2006 ("Test Claimants in the FII Group Litigation"), proferido no âmbito do Processo C-446/04, n.° 70; de 14.09.2006 ("Centro di musicologia Walter Stauffer"), proferido no âmbito do Processo C-386/04, n.° 48; e de 04.03.2004 ("Comissão v. França"), proferido no âmbito do Processo C-334/02, n.° 29. A propósito da temática, cfr. NOGUEIRA, João Félix Pinto, Direito Fiscal Europeu..., cit., 239-343.

[1484] No que respeita à aceitação das referidas justificações, entre outros, cfr. Acórdãos do TJUE de 04.12.2008 ("Jobra"), proferido no âmbito do Processo C-330/07, n.° 35; de 13.03.2008 ("Comissão v. Espanha"), proferido no âmbito do Processo C-248/06, n.° 34; de 12.09.2006 ("Cadbury Schweppes"), proferido no âmbito do Processo C-196/04, n.°s 51-55; de 16.07.1998 ("ICI"), proferido no âmbito do Processo C-264/96, n.°s 26-27; de 25.10.2007 ("Geurts"), proferido no Âmbito do Processo C-464/05, n.°s 26-28; de 03.10.2006 ("Scorpio"), proferido no âmbito do Processo C-290/04, n.°s 35-36; de 28.01.1992 ("Bachmann"), proferido no âmbito do processo C-204/90, n.°s 18-20; de 28.02.2008 ("Deutsche Shell"), proferido no âmbito do Processo C-293/06, n.°s 35, 49-51; de 15.05.2007 ("Centro Equestre Lezíria Grande"), C-345/04, n.° 33; de 13.12.2005 ("Marks & Spencer"), proferido no âmbito do Processo C-446/03, n.°s 45-48; de 15.05.2008 ("Lidl Belgium"), proferido no âmbito do Processo C-414/06, n.°s 30-33; 09.11.2006 ("Turpeinen"), proferido no âmbito do Processo C-520/04, n.° 34; de 07.01.2008 ("Jager"), proferido no âmbito do Processo C-256/06, n.°s 53-56; de 15.05.1997 ("Futura Participations"), proferido no âmbito do Processo C-250/95, n.° 41. Na doutrina, cfr. NOGUEIRA, João Félix Pinto, Direito Fiscal Europeu..., cit., 244-250; DOURADO, Ana Paula, Direito Fiscal Europeu: Tributação Directa, Coimbra Editora, Coimbra, 2010, 127 e seguintes; e RIBEIRO, João Sérgio, Direito Fiscal da União Europeia, cit., 81-85.

Com especial pertinência para as matérias que nos ocupam, importará atentar na consideração da "coerência do sistema fiscal" como causa justificadora de soluções normativas nacionais discriminatórias ou restritivas. Não encontrando respaldo direto nos enunciados normativos de Direito europeu primário, a justificação em causa constitui uma construção jurisprudencial[1485], associando-se-lhe uma grande indefinição ou imprecisão conteudística, para a qual, em grande medida, têm contribuído as divergências jurisprudenciais que a seu respeito se registam[1486]. Esta encontra a sua origem em decisões do TJUE nas quais o mesmo entendeu que as normas em presença, embora restritivas – porquanto subordinavam a possibilidade de dedução de prémios de seguro à condição de os mesmos serem pagos nesse Estado –, seriam necessárias, tendo em vista a necessidade de salvaguardar a coerência do sistema fiscal interno[1487], face à existência de uma conexão entre uma vantagem fiscal concedida num primeiro momento (dedução das cotizações) e um regime de tributação aplicável num segundo momento (tributação das pensões auferidas pelos segurados)[1488].

Este posicionamento foi objeto de diversas reinterpretações em decisões posteriores do TJUE, nas quais o mesmo procurou precisar o seu significado[1489]. Para além de lhe ter garantido uma dimensão internacional, ao sustentar que a coerência não poderá justificar uma medida restritiva quando à mesma o Estado-Membro tenha renunciado através da celebração de uma convenção de dupla tributação[1490], o Tribunal avançou no sentido da restrição da sua amplitude aplicativa, mediante a exigência de uma relação direta e imediata entre a renuncia à tributação e a tributação subsequente,

---

[1485] Quanto à génese da "coerência do sistema fiscal" enquanto causa justificadora de soluções normativas restritivas das liberdades económicas fundamentais, cfr. Acórdãos do TJUE de 28.01.1992 ("Bachmann"), proferido no âmbito do Processo C-40/90, e de 28.01.1992 ("Comissão v. Reino da Bélgica") de 28.01.1992, proferidos no âmbito do Processo C-300/90.

[1486] Para uma análise aprofundada da jurisprudência do TJUE em torno do referido princípio, cfr. LIMA, Vasco Nuno Coelho Martins, O Princípio da Coerência dos Sistemas Fiscais Nacionais na Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, Braga, 2012, 50 e seguintes.

[1487] É apontada à "coerência do sistema fiscal" uma importante função de correção dos efeitos da extensão das liberdades económicas fundamentais aos sistemas fiscais cuja concretização constitui competência dos Estados-Membros, procurando-se, através dela, evitar que a aplicação das primeiras prejudique injustificadamente a lógica interna dos segundos. Impõe-se, a este respeito, uma ideia de "dupla neutralidade", segundo a qual: por um lado, as normas fiscais nacionais devem ser neutras relativamente ao exercício das liberdades de circulação; por outro, o exercício das liberdades de circulação deve ser o mais neutro possível para as disposições normativas dos Estados-Membros. O recurso à coerência do sistema fiscal enquanto causa justificadora de restrições às liberdades de circulação traduz a intenção de evitar que os cidadãos se socorram delas com o propósito exclusivo de daí extraírem vantagens que não estejam ligadas ao seu exercício. Cfr. Conclusões do advogado geral no Acórdão do TJUE de 13.12.2005 ("Marks & Spencer"), proferido no âmbito do Processo C-446/03, n.º 66-67.

[1488] A coerência do sistema fiscal emerge, neste contexto, como um conceito que se refere à necessidade de fazer corresponder, no mesmo sistema fiscal, as reduções da base fiscal e os correlativos aumentos de bases fiscais. Cfr. TERRA, Bem J. M., WATTEL, Peter J., *European Tax Law*, cit., 931.

[1489] Precisão essa que assumiu carater marcadamente restritivo, assentando numa lógica de maximização das liberdades fundamentais e de minimização das causas que justificam as medidas fiscais nacionais suscetíveis de as restringirem. Cfr. ROMERO, Felipe García, *El valor sistema tributario...*, cit., 109.

[1490] Cfr. Acórdão do TJUE de 11.08.1995 ("Wielockx"), proferido no âmbito do Processo C-80/94, n.ºs 23-27.

assente numa coincidência subjetiva (mesmo contribuinte) e objetiva (mesmo imposto)[1491], tendo, mais tarde, procurado (de certo modo) flexibilizar a sua aplicação, estabelecendo que no juízo de averiguação da existência de uma conexão direta e imediata deverá tomar-se em consideração o objetivo visado pela regulamentação fiscal em causa[1492].

Para além destas flutuações no entendimento sobre a coerência do sistema fiscal enquanto causa justificativa de medidas restritivas, mais recentemente, o TJUE, acabou por promover a sua aproximação à repartição equilibrada dos poderes de tributação entre os Estados-Membros, sustentando registar-se uma coincidência de objetivos e uma sobreposição entre as mesmas enquanto critérios justificadores de soluções normativas internas de caráter restritivo[1493]. Ao fazê-lo, acaba – ainda que indiretamente – por admitir uma sobreposição entre várias causas justificadoras tradicionalmente concebidas como independentes, considerando a conexão reconhecida pelo próprio entre a repartição equilibrada de competências de tributação entre os Estados-Membros, a proibição do abuso[1494] e a ideia de territorialidade[1495].

Legitima-se, assim, o entendimento segundo o qual se regista uma sobreposição aplicativa entre as justificações da coerência fiscal, da repartição equilibrada do poder de tributação, da territorialidade e da proibição de abuso de direito, as quais se desenvolvem de modo articulado na justificação de soluções normativas internas restritivas das liberdades económicas fundamentais[1496]. Sem prejuízo do específico desenvolvimento jurisprudencial de cada uma das justificações enunciadas, podem as mesmas, quanto a nós, ser enquadradas na supramencionada ideia de sistema fiscal interno, orientado por dimensões axiológico-jurídicas e interesses próprios, cuja realização poderá, em certos casos, justificar a contenção dos impulsos normativos europeus[1497].

[1491] Cfr. Acórdãos do TJUE de 14.11.1995 ("Svensson"), proferido no âmbito do Processo C-484/93, n.º 18; de 28.10.1999 ("Skatteministeriet"), proferido no Processo C-55/99, n.º 24; de 13.04.2000 ("Baars"), proferido no âmbito do Processo C-251/98, n.º 40; de 06.06.2000 ("Verkooijen"), proferido no âmbito do Processo C-35/98, n.ºs 57-58; e de 03.10.2002 ("Danner"), proferido no âmbito do Processo C-136/00, n.º 36-37.

[1492] Cfr. Acórdãos do TJUE de 11.03.2004 ("De Lasteryrie du Saillant"), proferido no âmbito do Processo C-9/02, n.º 67; e de 07.09.2007 ("Manninen"), proferido no âmbito do Processo n.º C-319/02, n.º 43-46. Assinalando a reduzida margem de manobra concedida aos Estados-Membros no recurso à justificação em análise face aos critérios impostos pelo TJUE para a sua aplicação, e sustentando a necessidade de flexibilização dos mesmos, cfr. Conclusões dos advogados gerais nos Acórdãos do TJUE de 07.09.2007 ("Manninen"), proferido no âmbito do Processo n.º C-319/02, n.ºs 60-62; e de 13.12.2005 ("Marks & Spencer"), proferido no âmbito do Processo C-446/03, n.ºs 70-73.

[1493] Cfr. Acórdãos do TJUE de 29.11.2011 ("National Grid Indus"), proferido no âmbito do Processo C-371/10, n.º 80; e de 12.07.2012 ("Comissão v. Espanha"), proferido no âmbito do Processo C-269/09, n.º 86.

[1494] Cfr. Acórdão do TJUE de 18.07.2007 ("OY AA"), proferido no âmbito do Processo C-231/05, n.º 62.

[1495] Cfr. Acórdão do TJUE de 07.09.2006 ("N"), proferido no âmbito do Processo C-470/04, n.º 41.

[1496] Cfr. TERRA, Bem J. M., WATTEL, Peter J., *European Tax Law*, cit., 925; RIBEIRO, João Sérgio, Direito Fiscal da União Europeia, cit., 94-97; e BORIA, Pietro, *Taxation in European Union*, cit., 130-131.

[1497] Ainda que se encontre consolidado o entendimento segundo o qual o regime de proteção das liberdades de circulação poderá ser excecionado em virtude da necessidade de assegurar dimensões jurídicas (fiscais) de âmbito nacional, o percurso tomado para a sua consideração não deixará de se

Em todo o caso, a identificação de um substrato que, abstratamente, se revele capaz de justificar uma discriminação ou restrição do exercício das liberdades fundamentais, será condição necessária, mas não suficiente, para que se assuma a compatibilidade da certa norma fiscal nacional com as normas europeias. As normas nacionais (ou internacionais convencionais) de natureza fiscal que se revelem suscetíveis de afetar ou de tornar menos atraente o exercício das liberdades fundamentais garantidas pelos Tratados, apenas poderão ser admitidas quando tenham por base uma causa reputada como legítima ("razões imperiosas de interesse geral") e cumpram com as existências decorrentes da aplicação do princípio da proporcionalidade[1498]. Significa isto, então, que embora as soluções normativas em causa possam ser finalisticamente orientadas por propósitos reputados como legítimos, a sua concreta admissibilidade sempre dependerá do resultado de um juízo de ponderação que se promova relativamente à sua adequação (aptidão a produzir o resultado que com ela é pretendido), necessidade (analise negativa da existência de alternativas menos restritivas) e proporcionalidade em sentido estrito (aferição quantitativa entre as dimensões jurídicas que, em virtude

---

revelar problemático. A questão passará, no essencial, por perceber se os mesmos ingressam num processo dialético com o princípio da livre circulação em virtude de um impulso de resistência soberana por parte dos Estados-Membros – e assim, de proteção das suas dimensões axiológico-jurídicas fundamentais – face ao processo de integração europeia; ou se são ainda substratos jurídicos de âmbito europeu a reclamar a sua convocação. Perfilhando o primeiro entendimento, SJOERD DOUMA sustenta o estabelecimento de uma dialética conflitual entre o princípio da soberania fiscal dos Estados-Membros (o qual protege a liberdade de os Estados-Membros conformarem os respetivos sistemas fiscais, proibindo – *prima facie* – os constrangimentos que se levantem ao exercício de tal faculdade) e o princípio da liberdade de circulação (o qual protege a liberdade geral de atuação transfronteiriça dos agentes económicos no território da UE, proibindo – *prima facie* – os constrangimentos que se levantem ao exercício de tal faculdade), a ser resolvido através de um processo de otimização. Cfr. DJOUMA, Sjoerd, *Optimization of Tax Sovereignty and Free Movement*, cit., 35-37, 79 e seguintes, 107 e seguintes, 117 e seguintes. Por sua vez, PIETRO BORIA procura demonstrar que a proteção dos sistemas fiscais nacionais que é operada neste contexto resulta instrumentalizada ao propósito de garantir os mecanismos fundamentais do mercado interno, não devendo, por isso, ser concebida como um impulso nacional de resistência ao processo de integração europeia. Defende, assim, o autor, que será com base num princípio de efetividade e de preservação dos sistemas fiscais nacionais – extraído das disposições articuladas do n.º 3 do artigo 119.º (no qual se estabelece que os objetivos de política económica da UE exigem "finanças públicas saudáveis"), artigo 121.º (onde se declara que os Estados-Membros devem assumir as suas políticas económicas como assuntos de interesse comum) e artigo 126.º (onde se estabelece que os Estados-Membros devem evitar défices públicos excessivos) do TFUE –, do qual decorre a necessidade de assegurar (ao nível normativo) a prossecução do objetivo de manutenção de finanças públicas eficientes, mormente ao nível do adequado funcionamento do respetivo sistema fiscal, que poderão resultar legitimadas, através de um juízo de ponderação, normas fiscais nacionais que determinem uma discriminação ou restrição da liberdade de circulação. Independentemente do entendimento que se assuma a este respeito, certo será que a configuração da liberdade de circulação como um princípio traz à evidência a possibilidade de o seu conteúdo resultar restringido em virtude da sua confrontação com condicionantes de ordem jurídica e factual preponderantes. Cfr. BORIA, Pietro, *Taxation in European Union*, cit., 61-63. Em todo o caso, ambos os posicionamentos comungam de uma mesma ideia geral, a qual, no essencial, se reconduz à ideia de sistema fiscal interno enquanto limite ao desenvolvimento de dimensões normativas europeias em matéria fiscal: seja pelo facto de a sua especifica configuração constituir uma manifestação soberana Estadual que importará proteger; seja pela necessidade de assegurar o seu adequado funcionamento, pelo facto de dele depender a própria realização do projeto europeu.

[1498] A propósito do cumprimento do princípio da proporcionalidade, entre outros, cfr. Acórdãos do TJUE de 15.06.2004 ("Anneliese Lenz"), proferido no âmbito do Processo C-315/02, n.º 27; de 04.03.2004 ("Comissão v. França"), proferido no âmbito do Processo C-334/02, n.º 28; e de ("Comissão v. Bélgica"), proferido no âmbito do Processo C-478/98, n.º 41; de 30.11.1995 ("Gebhard"), proferido no âmbito do Processo C-55/94, n.º 37, e de 31.03.1993 ("Kraus"), proferido no âmbito do Processo C-19/92, n.º 32.

da sua aplicação, respetivamente, prevalecem e são sacrificadas, sendo que quando maior for o nível não satisfação de uma, maior deverá ser a importância da satisfação da outra)[1499].

Impõe-se, portanto, a promoção de um juízo de ponderação, no contexto do qual se considerará o peso relativo das dimensões jurídicas em presença – os interesses subjacentes às liberdades económicas fundamentais, por um lado, e os interesses invocados pelos Estados-Membros para as restringir, por outro – e de modo a decidir quais, e em que medida, deverão prevalecer. Por esse motivo, a delimitação das razões imperiosas de interesse geral que revelem a virtualidade de prevalecer sobre a garantia do exercício das liberdades económicas fundamentais, não constitui um processo realizado em abstrato, caraterizando-se, por uma apreciação casuística – mediante a confrontação das circunstancias factuais e jurídicas do caso concreto – o que dificultará sobremaneira a tarefa dos demais Estados-Membros (os que não resultem envolvidos no dissídio), no sentido da adaptação das respetivas regulações à jurisprudência em tais casos produzida pelo TJUE.

3.4. Ao nível de desvios ao regime de proibição de auxílios de Estado

Através do regime de proibição de auxílios de Estado procura-se assegurar que a margem de autonomia decisória conservada na esfera dos Estados-Membros no que respeita à configuração do seu sistema fiscal e das especifica soluções que o integram, não conduz à criação de regimes fiscais que concedam um tratamento privilegiado a certos agentes económicos em detrimento de outros, introduzindo, assim perturbações concorrenciais. No entanto, esta proibição não vale sem exceção, admitindo-se que as vantagens associadas à promoção ou salvaguarda de certos valores e bens jurídicos por parte dos Estados através do respetivo sistema fiscal, possam superar as desvantagens decorrentes das distorções concorrenciais que tais medidas acarretem, evidenciando-se, uma vez mais, a ideia de sistema fiscal enquanto limite à intervenção normativa europeia – neste particular caso, como um limite aos próprios limites levantados pelas normas europeias. A este propósito, convém recordar que, como nos dão conta os n.º 2 e 3 do artigo 107.º do TFUE, não obstante a sua qualificação como auxílios de Estado, certas medidas adotadas pelos Estados-Membros poderão considerar-se compatíveis com o mercado interno, em função dos específicos propósitos que se encontram subjacentes à sua instituição, encontrando-se aqui contempladas intervenções de caráter social, económico, cultural, patrimonial, etc.

[1499] Para um amplo desenvolvimento dos pressupostos aplicativos do princípio da proporcionalidade no contexto da adoção de soluções normativas fiscais restritivas do exercício da liberdade de circulação, cfr. NOGUEIRA, João Félix Pinto, Direito Fiscal Europeu..., cit. Ainda, sobre o tema, cfr. DOUMA, Sjoerd, *Optimization of Tax Sovereignty and Free Movement, cit.*, 53-61.

Também aqui se manifesta a ideia de sistema fiscal enquanto limite ao processo de integração europeia. Como tivemos oportunidade de analisar, através do sistema fiscal são prosseguidas finalidades que vão muito para além da mera arrecadação de receitas com vista à satisfação das necessidades financeiras públicas. Não raras vezes, a figura do imposto é instrumentalizada ao propósito de assegurar ou promover diretamente certos valores ou bens jurídicos constitucionalmente protegidos, o que abre a porta à possibilidade de recorrer a medidas fiscais como isenções fiscais, majoração de deduções fiscais, reduções de taxas, concessão de perdões fiscais ou de moratórias, com vista a assegurar realizar tais propósitos. Se, por um lado, é certo que tais medidas podem ser reconduzidas ao conceito de "auxílio de Estado", por outro, a prossecução, através delas, de dimensões axiológico-jurídicas internas será – em certos casos – suscetível de prevalecer sobre a proibição de concessão de auxílios de Estado.

PARTE III - DAS DISRUPÇÕES DO SISTEMA FISCAL

1. As disrupções sistémicas (ou negação da ideia de sistema)

Uma vez que os impostos são realidades jurídicas, a existência de cada um deles pressupõe a presença de um conjunto de normas que assegure a sua instituição e aplicação, o que não significa que o mero exercício de identificação dessas normas seja suficiente para que se possa afirmar a existência de um "sistema fiscal". A partir do exercício de concetualização promovido no Ponto 1.2.1. do Capítulo I da Parte II, identificamos o sistema fiscal como um agregado tendencialmente sistemático e completo de normas integradas num sistema jurídico que se serve do imposto como instrumento exclusivo, funcionalizando-o ao propósito principal de arrecadação de receita, com vista à preservação ou promoção de bens ou valores jurídicos fundamentais. Partindo deste conceito, para que certo agregado normativo possa ser qualificado como um sistema, exige-se que se encontrem cumpridas exigências diversas, de entre as quais se destacam as que reclamam a sua coerência e completude. O não cumprimento destas condições – pelo menos a um nível mínimo – corresponderá à própria negação da ideia de sistema, caso em que se poderá observar a existência de um agregado normativo incidente sobre matéria fiscal (ou, noutra perspetiva, a existência de um conjunto de impostos), mas não de um sistema fiscal, pelo menos, com o sentido que lhe atribuímos para os presentes efeitos investigatórios.

Sem prejuízo das tensões que podem colocar-se ao nível da própria unidade do sistema fiscal – considerando a emergência de figuras tributárias cujas caraterísticas se colocam num limbo entre a natureza fiscal e a natureza comutativa, bem como a utilização frequente (porventura excessiva) das normas fiscais com propósitos sem natureza financeira –, as maiores perturbações de ordem sistémica registam-se, sobretudo, a propósito das exigências de sistematicidade e completude do agregado normativo-fiscal. Como tivemos oportunidade de assinalar, estas exigências são concebidas em termos tendenciais – ou, pelo menos, não absolutos –, o que significa que a simples identificação de incoerências ou incompletudes no âmbito do material normativo fiscal não determinará, de modo automático e inelutável, o afastamento da sua qualidade sistémica. Neste sentido, um agregado normativo-fiscal cumprirá com a exigência de sistematicidade quando os elementos que o compõem (normas jurídico-fiscais) se encontrem coerentemente articuladas entre si e na sua relação com o todo, formando um conjunto dotado de sentido, no qual as respetivas componentes se relacionam de modo tendencialmente lógico. Se, por um lado, não bastará a existência de um mero amontoado de normas desconexas e dispostas em termos reciprocamente contraditórios, por outro, não se impõe uma

absoluta ausência de conflitos normativos. Exige-se, em todo o caso, que estes se revelem superáveis, deixando-se resolver no interior do sistema, com recurso a critérios exclusivamente jurídicos. Por sua vez, a exigência de completude resultará cumprida quando o tecido normativo-fiscal não se apresente lacunoso, o que pressupõe que contenha respostas para todos e quaisquer casos cuja disciplina dele seja reclamada, sendo, aliás, a partir da própria ideia de conjunto que se torna possível aferir da existência de um caso não regulamentado e de uma pretensão regulatória (do sistema) em relação ao mesmo. De todo o modo, não se exigirá – aqui também – uma absoluta inexistência de lacunas, impondo-se, apenas, que as mesmas sejam supríveis com recurso a critérios exclusivamente jurídicos.

O caráter tendencial que se atribui a tais exigências permite assegurar a flexibilidade suficiente para que da ocorrência de eventuais contradições e lacunas pontuais e excecionais não se conclua, de modo imediato e inelutável, pela assistematicidade e incompletude do conjunto normativo.

Recuperando aqui algumas coordenadas firmadas em momentos pretéritos da presente investigação, dir-se-á que o sistema fiscal – tal como o sistema jurídico no qual se integra – resulta munido de critérios ou soluções jurídicas que – tanto num plano de verticalidade (hierarquia) como de horizontalidade normativa (sucessão temporal e especialidade) – permitem organizar o material jurídico e superar a maior parte das (potenciais) contradições normativas que no seu âmbito se colocam, acabando, neste contexto, por se afigurar relativamente marginais as contradições que nele permanecem. Para além disso, em diversas ocasiões, a interpretação de certas disposições normativas conforme os parâmetros colocados em relação a elas numa posição supraordenada, constituirá uma via expedita para afastar a extração, a partir delas, de sentidos que conduziriam à sua invalidade/desaplicação. Assim, o desenvolvimento de esforços interpretativos tendentes a superar contradições meramente aparentes, a convocação dos citados critérios ou até a intervenção corretiva do normador fiscal, tendem a assegurar, na maioria dos casos, o afastamento das irracionalidades lógicas mais flagrantes, em que o cumprimento de uma prescrição tenha por consequência o incumprimento de outra. Por sua vez, e de modo algo paradoxal, o problema da (in)completude do sistema fiscal tende a ser enfrentado (e superado) através de uma limitação do aparato jurídico colocado ao dispor do aplicador normativo para preencher os espaços regulatórios não preenchidos. Como vimos, tratando-se do núcleo de matérias fiscais integrado no âmbito da reserva competencial da Assembleia da República, determina-se a exclusão das vias gerais de integração normativa, o que acaba por traduzir a "consagração" de uma norma geral excludente, através da qual se afasta a regulação de tudo o que não encontre previsão expressa nas normas fiscais. Por outras palavras, os casos não regulados são subordinados a uma disciplina jurídica antitética, o que significa que em tais

domínios materiais não poderá falar-se de lacunas jurídicas em sentido próprio. Em todo o caso, fora dos domínios reservados à intervenção da Assembleia da República – por exemplo, a disciplina de aspetos adjetivos não atinentes com matérias essenciais – já será possível falar de lacunas jurídicas em sentido próprio, podendo o seu suprimento ser levado a efeito através das diferentes técnicas de integração normativa. Por estas razões, quando se tome por referência as exigências de coerência e completude compreendidas em sentido estrito (portanto, reportadas aos problemas das contradições e das omissões normativas propriamente ditas) o tecido normativo fiscal tende a cumprir a condição sistémica.

Maiores dificuldades se colocam, porém, quando tais exigências são assumidas num sentido mais amplo, que compreenda também o problema das desarmonias valorativas, correspondam elas a contradições axiológicas ou a lacunas axiológicas. De facto, a estruturação principiológica do sistema fiscal assegura uma parametrização suficiente ao seu desenvolvimento normativo, delimitando num contexto de ponderação – ainda que com contornos necessariamente fluidos – o universo de opções concretizadoras que no seu âmbito serão de admitir ou recusar. Desde que se mova dentro dos quadros regulatórios fixados pela Constituição – mas também, por normas de Direito da UE ou de Direito internacional –, o legislador fiscal gozará de uma ampla margem de liberdade na configuração do sistema fiscal. Em todo o caso, à medida que o vai densificando e concretizando, o circuito de soluções jurídicas colocadas à sua disposição resulta progressivamente limitado pelas suas opções precedentes, considerando que a desconsideração destas tenderá a contribuir para a emergência de contradições e lacunas axiológicas, cujo suprimento constituirá, essencialmente, uma tarefa acometida ao normador fiscal. Todavia, o que se refere não afasta – como vimos em outro momento desta investigação – a possibilidade de as contradições e lacunas axiológicas estarem na génese de contradições normativas. Para o efeito, será necessário que o desencontro valorativo observado (num plano de triangulação jurídica) entre duas soluções normativas de igual valor jurídico possa desencadear um conflito com o princípio constitucional da igualdade, que em relação a elas se coloca numa posição supraordenada, pelo facto de conferirem um tratamento injustificadamente diferenciado a situações semelhantes ou injustificadamente indiferenciado a situações dissemelhantes – ou, então, numa outra perspetiva, quando as desarmonias valorativas observadas possam, de algum modo, atingir de modo intolerável as exigências constitucionais de segurança jurídica e proteção da confiança. O mesmo raciocínio poderá ser produzido a respeito da articulação de certos vazios regulatórios com as normas que disciplinam os casos semelhantes, se for de concluir que a diferença de tratamento jurídico se revela contrária às exigências extraídas daqueles princípios.

O sistema fiscal deverá desenvolver-se de modo coerente e completo, tanto numa perspetiva estritamente normativa como axiológico-jurídica. Todavia, a emergência de contradições e lacunas normativas será inevitável, considerando, entre outros aspetos, a natureza frequentemente conflitual da axiologia jurídica que lhe serve de base e, em consequência, dos princípios que lhe dão guarida, bem como a circunstância de o sistema fiscal ser permanente e sucessivamente confrontado com a emergência de novas realidades carecedoras de regulação jurídica, as quais trazem à evidência a necessidade de alteração ou criação normativa. Ademais, considere-se também as elevadas pressões exercidas sobre a criação normativa em matéria fiscal, bem assim como os défices de qualidade técnica na elaboração e organização dos enunciados normativos disciplinadores dos impostos[1500].

Antes de avançarmos, impõe-se uma breve nota de natureza metódico-discursiva: no presente estádio da investigação, ao contrário do método expositivo adotado nos momentos antecedentes, orientado por uma ideia de agregação sistemática dos conteúdos, assumiremos um discurso propositadamente tópico e problematizante, socorrendo-nos frequentemente do método exemplificativo, com o propósito de assinalar um conjunto – necessariamente não excludente – de patologias ou disrupções que se associam ao tecido normativo-fiscal, as quais, em maior ou menor medida, contribuem para considerar que o sistema fiscal perfeito seja algo a que apenas se poderá aspirar.

A sequência expositiva assentará em três sustentáculos de reflexão sucessivamente desdobrados em apartados sistemáticos correspondentes: (i) num primeiro momento, debruçamo-nos sobre aquelas que consideramos serem as principais dimensões catalisadoras ou propulsoras das disrupções sistémicas que tendem a afetar o tecido normativo-fiscal; (ii) num segundo momento, procuramos categorizar as debilidades que afetam de um modo mais intenso o agregado normativo fiscal; e (iii) num terceiro momento, apontamos algumas das que consideramos serem as mais importantes consequências das disrupções sistémicas analisadas. Apesar da sequência expositiva que se segue, não se ignora que certas realidades que enquadramos e analisamos em cada um dos apartados referidos poderiam – mediante uma abordagem distinta – ser reconduzidas a um outro. Isto é, dimensões que apresentamos catalisadoras podem simultaneamente constituir disrupções sistémicas em si mesmas; e outras que indicamos como disrupções, podem também ser assumidas como fatores catalisadores. Em todo o caso, cremos que a discricionariedade discursiva e reflexiva que subjaz a qualquer trabalho científico permitirá que os conteúdos que trazemos a esta parte da investigação sejam organizados nos termos e sequencia propostos. Fundamental será que as exigências de racionalidade discursiva e de entendimento lógico não fiquem prejudicadas.

[1500] Conforme se terá oportunidade de analisar nos Pontos 2.1. e 3.1.

2. Dimensões catalisadoras das disrupções sistémicas

Como dissemos, o sistema fiscal não será perfeito, será o sistema possível, pelo que, ainda que idealmente devesse constituir um agregado normativo dotado de sistematicidade e completude plenas, a existência de incoerências e incompletudes no seu interior acabará, por um conjunto variado de fatores, por se revelar inevitável. Uma vez pacificada a possibilidade de surgirem quebras nas exigências de sistematicidade e completude pelas quais se deverá pautar o sistema fiscal – as quais aqui serão simplesmente designadas por "disrupções sistémicas" –, importará debruçarmo-nos sobre algumas dimensões que servem de elemento catalisador da emergência de quebras na coerência e na completude do sistema fiscal. Em termos simples: "causas", "razões" ou "motivos" que contribuem para a degradação ou imperfeição do tecido normativo que integra o sistema fiscal. Outras podendo existir, dirigiremos, no entanto, a nossa atenção para as seguintes: (i) o processo de desracionalização normativa; (ii) a pulverização de poderes normadores; e (iii) a concorrência fiscal.

2.1. O processo de desracionalização normativa e o seu impacto no sistema fiscal

Falamos de um processo de desracionalização normativa por referência a um estado inicial de racionalidade que imputamos à afirmação do paradigma normativo da modernidade, assente nas caraterísticas da (tendencial) generalidade, abstração, durabilidade e prospetividade das normas jurídicas. O conjunto de tendências jurídico-materiais associadas à afirmação do Estado de bem-estar conduzem a que o sistema fiscal passe (também) a ser assumido como um instrumento jurídico suscetível de ser colocado ao serviço da redistribuição de riqueza e da obtenção – por via de soluções jurídicas indutoras de comportamentos – de resultados sociais, económicos, ambientais, culturais, etc., possibilitando um desdobramento dos regimes gerais de tributação em regimes especiais e excecionais, com vista à prossecução dos objetivos enunciados. Estes desenvolvimentos criam as condições para que, num contexto de superação da modernidade, ou de pós-modernidade jurídica, se observe uma proliferação descontrolada de soluções normativas que, traduzindo uma desracionalização do paradigma normativo, se vão amontoando e sucedendo enquanto procuram acolher um amplo conjunto de reivindicações, sensibilidades e preocupações particulares que – de um modo ativo ou passivo – acabam por condicionar a atividade normativa em matéria de impostos e, assim, a configuração do sistema fiscal.

2.1.1. A desracionalização do sistema jurídico em geral e a erosão dos paradigmas da generalidade, da abstração e da durabilidade das normas

Numa designada conceção liberal do Estado, a convicção de que a simples libertação das forças de mercado perante os constrangimentos à sua atuação seria suscetível de assegurar uma organização ótima da sociedade, conduziu à prevalência de uma conceção minimalista do Estado, cuja intervenção, ainda que fosse reconhecida como necessária, se revestia de caráter subsidiário, circunscrevendo-se à consecução de objetivos que não pudessem ser atingidos por via de uma atuação exclusivamente privada. O entendimento liberal de que caberia aos poderes públicos apenas a responsabilidade de controlar as forças sociais, sem que se lhes reconhecesse legitimidade para invadir o terreno no qual aquelas se movimentavam, manteve a atuação pública essencialmente nos domínios da organização e controlo, excluindo-se a sua intervenção ao nível da modelação ou conformação da sociedade nas diferentes dimensões em que se projeta, daqui resultando, no que ao sistema jurídico respeita, um desenvolvimento asséptico em relação à influência de outros sistemas[1501]. Defendia-se uma forte demarcação entre os sistemas económico e político, entregando-se ao sistema jurídico a função de assegurar a autonomia daqueles, através da consagração de normas jurídicas orientadas pelo propósito de assegurar a liberdade, a propriedade, a segurança jurídica e igualdade formal dos sujeitos privados[1502]. O poder legiferante encontrava-se reservado a um órgão estadual geral e representativo (o Parlamento), cuja atuação seria orientada pelo primado da razão e pelos ideais da igualdade formal e da aplicação universal, em termos tais que as leis por si emanadas resultariam vocacionadas para uma aplicação objetiva, subjetiva e temporalmente indefinida. O paradigma normativo era ocupado por um específico conceito moderno de lei, caraterizado (pelo menos, tendencialmente) pela generalidade, abstração, prospetividade, permanência, imperatividade e executoriedade, enquanto expressão de uma vontade geral manifestada através de órgãos estaduais representativos[1503]. No entanto, o conjunto de tendências jurídico-materiais que acompanharam o processo de afirmação do Estado social acabaram por expor este paradigma a um processo de gradual

[1501] Cfr. SOARES, Rogério Ehrhardt, Direito público e sociedade técnica, 1.ª Edição (Revista), Edições Tenacitas, Coimbra, 2008, 35-36.

[1502] Cfr. TEUBNER, Gunther, Juridificação: Noções, Caraterísticas, Limites, Soluções, tradução de José Engrácia Antunes, in Revista de Direito e Economia, n.º 14, Ano XIV, 1988, Universidade de Coimbra, 32-33.

[1503] A propósito da sua caraterização, cfr. MORAIS, Carlos Blanco de, Manual de Legística, Critérios Científicos e Técnicos para Legislar Melhor, Verbo, Lisboa, 2007, 82-85. Tributário desta ideia é o próprio artigo 6.º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, o qual prevê que "a Lei é a expressão da vontade geral" e que "todos os cidadãos têm o direito de concorrer, pessoalmente ou através dos seus representantes, para a sua formação", impondo-se que seja "a mesma para todos, quer se destine a proteger quer a punir".

erosão, o qual acabou por conduzir a uma profunda transformação dos sistemas jurídicos e à qual, como veremos, o sistema fiscal não ficou alheio.

A constatação de que o sistema económico não seria capaz de gerar, por si mesmo, as condições materiais mínimas das quais depende a efetiva realização dos direitos básicos afirmados pela conceção liberal do Estado e que as estruturas tradicionais de um Direito eminentemente formal não seriam capazes de compensar os efeitos disfuncionais daí decorrentes, teve por consequência a produção de um conjunto de contramovimentos e tendências jurídicas materializadoras que, flexibilizando as fronteiras entre os domínios de intervenção pública e privada, serviram de base à emergência do paradigma social de Estado, no qual o sistema jurídico – por via de um processo de "juridificação" do sistema social – assume uma racionalidade materialmente configurada e finalisticamente orientada pelo propósito de assegurar a produção de efeitos sociais concretos[1504]. A desconfiança relativamente à intervenção pública que caraterizava o pensamento liberal desvanece, observando-se um progressivo aumento do número de tarefas públicas constitucionalmente colocadas ao encargo do Estado, as quais não se limitam já à simples resolução dos conflitos decorrentes do normal funcionamento de uma sociedade de mercado, mas passam a orientar-se também por preocupações de justiça social e de bem-estar, compreendendo o desenvolvimento de um conjunto de intervenções dirigidas à correção de desigualdades e à efetivação de direitos económicos, sociais, culturais e ambientais[1505].

A partir do momento em que passa a ser concebido como um veículo privilegiado de conformação social, o sistema jurídico passa a estar exposto a específicas exigências provenientes do sistema político e das áreas sociais reguladas, sendo confrontado com pressões várias, provenientes de grupos sociais com interesses coincidentes ou convergentes, os quais passam a socorrer-se de múltiplas formas de pressão (democrática ou não) com vista à obtenção de soluções normativas que acautelem os respetivos interesses. A convicção liberal de que a lei haveria de corresponder a uma

[1504] A propósito desta transformação, cfr. TEUBNER, Gunther, Juridificação..., cit., 33, 39-40, 47-48.

[1505] Opera-se uma quebra na ideia de neutralidade pela qual se pautava a aceção liberal do Estado, resultando legitimada a colocação do Direito ao serviço do intervencionismo estadual que tem (nomeadamente) por subjacente o propósito de libertar os indivíduos de situações de necessidade ou privação que os mesmos não se apresentam capazes de superar sozinhos. Cfr. ARBOS, Xavier, La crisis de la regulación estatal, *in* Revista de Estudios Políticos (Nueva Época), Núm. 71, Enero-Marzo, 1991, 262, 264-265. Se os direitos fundamentais típicos do Estado liberal eram tanto mais garantidos quanto menor fosse a intervenção dos poderes públicos, a afirmação do Estado social como um "Estado de direitos fundamentais", enquanto expressão de um imperativo constitucional decorrente do respeito pela dignidade humana, faz prevalecer a convicção de que a efetivação dos direitos fundamentais é tanto maior quanto mais elevada for a intervenção pública no sentido da sua implementação. Cfr. OTERO, Paulo, A Democracia Totalitária, Do Estado Totalitário à Sociedade Totalitária, A Influência do Totalitarismo na Democracia do Século XXI, Reimpressão, Principia Editora, Cascais, 2015, 163-164. O Estado passa a procurar influir sobre a sociedade, condicionando-a, com vista a satisfazer os anseios de uma justiça social, passando de um "vigia neutral contra os perturbadores dum equilíbrio heterónomo" a um "aparelho de providência e caixa de compensação". Cfr. SOARES, Rogério Ehrhardt, Direito público e sociedade técnica, cit., 98.

manifestação da vontade geral unilateralmente expressada através de órgãos parlamentares acaba por ceder perante um novo paradigma normativo, sintomático de uma certa captura do normador por parte de determinados grupos sociais e económicos e à medida que pretensões destes vão recebendo acolhimento[1506]. A coexistência de valores heterogéneos, expressão de um alargamento da participação na vida política de várias classes e grupos de interesse, determina a exigência de combinações de órgãos decisórios num compromisso constante entre maiorias e minorias, inspirado e conduzido de acordo com as orientações fornecidas pela tabela de valores constitucionais[1507].

As caraterísticas da generalidade e abstração vão-se flexibilizando, multiplicando-se regimes especiais e singulares que – sob o pretexto de funcionarem como instrumentos reguladores de relações económicas e de prestação social da mais variada tipologia – procuram atender às reivindicações que conseguem obter vencimento junto do poder normativo[1508], ao mesmo tempo que se torna recorrente a utilização de programas normativos de caráter finalístico, assentes em conceitos indeterminados de contornos imprecisos e cláusulas gerais vagas[1509], que acabam por se revelar débeis do ponto de vista da respetiva executoriedade. A necessidade de dar resposta a concretas demandas provenientes dos sistemas social e político conduz também à deterioração da caraterística da durabilidade das normas, as quais passam a beneficiar de um tempo de vigência cada vez mais curto, tornando-se frequente a aprovação de disposições normativas que, assumindo objetos regulatórios de caráter transitório, acabam por assumir natureza temporária. Para além de tudo isto, regista-se uma quebra na ideia de centralidade da lei no sistema de fontes normativas, em virtude da preponderância que passa a ser assumida pelas normas constitucionais, da crescente intervenção do poder executivo na atividade normadora e da emergência de vários poderes normativos de origem infra e supraestadual

---

[1506] A transição para uma democracia representativa de caráter partidário (na qual o parlamento surge como um circuito no qual se movem múltiplos e contraditórios interesses representados por partidos que concorrem entre si pela aprovação das soluções normativas) e o crescente desenvolvimento de fenómenos de democracia participativa (como a própria inclusão no processo de produção legislativa de momentos de consulta ou negociação com os destinatários das normas ou seus representantes), acabam por expor o poder legislativo a crescentes investidas por parte de interesses particulares que procuram condicionar o seu exercício.

[1507] Cfr. BORIA, Pietro, *Il Sistema Tributario*, cit., 23.

[1508] A propósito do problema da erosão da generalidade e abstração da lei, cfr. MORAIS, Carlos Blanco de, Manual de Legística, cit., 89, 93, 190, 204; RAZ, Joseph, *The Rule of Law and Its Virtue, in Readings in the Philosophy of Law*, Broadview Press, Toronto, 1999, 17; ARBOS, Xavier, *La crisis de la regulacion estatal*, *in* Revista de Estudios Politicos (Nueva Epoca), Núm. 71, Enero-Marzo, 1991, 266; GONZÁLEZ, Clemente Checa, *Persiguiendo la sombra de la justicia tributaria*, Civitas/Thomson Reuters, Navarra, 2019, 131. Ainda que estas leis especiais ou particulares possam corresponder a mandatos da Constituição no sentido de que os poderes públicos promovam a igualdade material entre os indivíduos, não deixa a sua produção de constituir uma certa deturpação da dimensão democrática do Estado de Direito, uma vez que a ideia de uma produção normativa de natureza "quase contratual" com os grupos de interesse contradiz a ideia segundo a qual a lei constitui a expressão da vontade geral (ou, pelo menos, da maioria dos cidadãos). Cfr. ARBOS, Xavier, *La crisis de la regulación estatal*, cit., 268-269.

[1509] Cfr. TEUBNER, Gunther, Juridificação..., cit., 44.

e (até) para-estadual (como as agências reguladoras, "ordens", entidades privadas normadoras, etc.), que vão ocupando espaços que outrora se encontravam reservados àquela.

As transmutações operadas sobre o sistema jurídico e sobre o próprio conceito de norma, em virtude da transição do Estado liberal para o Estado social, acabam por criar as condições para um processo de gradual de desracionalização normativa que acaba por se desenvolver sob a égide da pós-modernidade. Na teoria do conhecimento, o paradigma da modernidade, assente na convicção de que através do pensamento lógico-dedutivo e da observação do método científico seria possível a obtenção de um conhecimento objetivo, demonstrável e de caráter universalizante, capaz de expurgar do discurso componentes de irracionalidade, sensibilidade, fantasia, crença, etc., é confrontado a partir das últimas décadas do Século XX, com um conjunto de movimentações que vêm sendo compreendidas como a sua superação ou transição para uma fase de pós-modernidade. Neste contexto, regista-se um progressivo enfraquecimento do conhecimento racional, em benefício de uma gradual valorização da subjetividade e da sensibilidade, assente num "conhecimento" menos comprometido com o rigor metodológico e científico e mais atento à sua concreta aplicação social, pugnando-se por uma maior interdisciplinaridade e por uma relativização e mutabilidade das soluções, de modo a assegurar um compromisso adequado à alteridade da realidade social[1510]. No plano jurídico, a influência pós-moderna acaba por se refletir num frontal ataque às caraterísticas da abstração, generalidade, estabilidade e (até da) sistematicidade do material normativo, reclamando-se um tecido normativo mais concretizado e flexível, de modo a assegurar uma maior diferenciação e adaptação no tratamento das realidades sociais em constante ebulição. Mais do que a formulação de prescrições comportamentais num plano objetivo, geral e abstrato, pretende-se do Direito uma composição ótima de cada específica necessidade regulatória, através de uma resposta que se pretende imediata e formulada à medida das feições e necessidades do caso concreto – o que, em certa medida, poderá constituir uma negação da própria normatividade[1511].

No contexto evolutivo descrito, em que os instrumentos jurídicos tendem a ser utilizados de modo flexível e a orientar-se pelo propósito de prosseguir uma pluralidade de objetivos muito diversificados, o sistema jurídico torna-se, de certo modo, refém de uma constante busca por soluções de compromisso obtidas através de um processo de mediação política de uma pluralidade de

[1510] Para uma contextualização do fenómeno, cfr. BAUMAN, Zygmunt, Modernidade Líquida, Tradução Plínio Dentzien, Jorge Zahar Editor, Rio de Janeiro, 2001; BECK, Ulrich, GIDDENS, Anthony, LASH, Scott, *Reflexive Modernization: Politics, Tradition and Aesthetics in the Modern Social Order*, Standford University Press, California, 1994; COSTA, António Martins da, Modernidade e pós-modernidade: razão, sentimento religioso e experiência de Deus em Leonardo Coimbra, in Revista Portuguesa de Filosofia, Vol. 73 (2), 751, 2017, 751-755.

[1511] A propósito do reflexo dos desenvolvimentos pós-modernos no mundo jurídico, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Direito pós-moderno, patologias normativas e protecção da confiança, cit..

reivindicações provenientes da sociedade civil, o que – embora com possíveis ganhos em termos de justiça – acaba por se refletir num contínuo processo de expansão e alteração normativa, com óbvios prejuízos para a sua sistematicidade e para a qualidade das suas normas. A maior permeabilidade do sistema jurídico aos impulsos comunicacionais provenientes dos sistemas social, económico, político, contribui para uma certa sobreposição de códigos comunicativos, a qual acaba por permitir que no âmbito do primeiro sejam formuladas soluções que têm por base a sua utilidade ou conveniência no âmbito dos demais[1512]. Neste contexto, o processo de materialização jurídica que caraterizou a transição do Estado-liberal para o Estado-social abriu caminho a uma maior influência das inflexões de ordem política sobre o material jurídico, conduzindo a uma elevada e rápida alterabilidade do tecido normativo, a qual retira à jurisprudência e à ciência jurídica o horizonte temporal necessário à viabilidade de um desenvolvimento coerente e autónomo[1513]. Os processos de materialização jurídica e a desracionalização normativa assinalados abriram caminho a uma maior permeabilidade do sistema fiscal à influência de inflexões de ordem política e das diferentes reivindicações regulatórias provindas do sistema social. Permanentes esforços de elaboração ou de revisão de leis que não fazem senão traduzir e sinalizar mudanças da orientação política em vigor.

Se é certo que a progressiva desracionalização normativa que se associa à superação da modernidade – e de que aqui se dá nota – se reflete de modo geral sobre o sistema jurídico, tanto na sua estrutura como no próprio conceito de norma jurídica, não deixará, em todo o caso, de ser possível evidenciar uma especial intensidade ao nível do segmento normativo respeitante à disciplina dos impostos (sistema fiscal), contribuindo para o contexto de hipertrofia normativa, variabilidade normativa e degradação da qualidade normativa que o caraterizam.

2.1.2. Desracionalização normativa, grupos de pressão e o seu impacto no sistema fiscal

O sistema fiscal não fica imune às transformações operadas no contexto da transição para o Estado social e aos efeitos associados à superação da modernidade jurídica. O alargamento da esfera de intervenção pública a domínios que se lhe encontravam subtraídos coloca o Estado perante a

[1512] Neste contexto, e no limite, soluções jurídicas juridicamente desconformes podem ser adotadas por constituírem soluções economicamente ou politicamente recomendáveis; bem como o inverso, isto é, soluções juridicamente válidas e económica ou politicamente desastrosas. Pense-se, por exemplo, no que referimos no Ponto 3.11.1 a respeito da (problemática) criação de figuras impositivas especiais (que funcionam em sobreposição com outras ou que atingem certas categorias de contribuintes, e às quais se associam disfunções várias), em alternativa a um simples reforço das taxas dos impostos exigentes, em virtude do facto de se apresentarem mais "convenientes" do ponto de vista político.

[1513] Cfr. TEUBNER, Gunther, Juridificação..., cit., 61-62. Estamos aqui perante o inevitável conflito produzido ao nível das respetivas estruturas entre sistema político e sistema jurídico, enquanto sistemas dotados de uma autorreferência própria e independente.

necessidade de assegurar uma adequada resposta a um (cada vez mais amplo) conjunto de necessidades prestacionais, de onde decorre um correspondente aumento quantitativo das exigências de arrecadação de receita pública através de impostos[1514], mas também uma diversificação das finalidades que através deles são prosseguidas, passando os mesmos a ser concebidos como instrumentos aptos a assegurar uma adequada redistribuição de rendimento e riqueza e a servir de alavanca e de travão, colocados nas mãos do Estado para intervir social, económica, cultural e ambientalmente. O facto de o Estado não se socorrer exclusivamente dos impostos como forma de obtenção de receita, mas neles ver instrumentos aptos a assegurar uma redistribuição de rendimentos e riqueza e de induzir comportamentos, através da concessão de vantagens ou ameaça de desvantagens de natureza fiscal, acaba por potenciar a formação de grupos de sujeitos com interesses comuns ou convergentes, os quais procuram, pelas mais diversas formas, influenciar as decisões públicas no sentido da obtenção de uma atenuação das respetivas responsabilidades fiscais[1515].

As diferentes manifestações da democracia participativa e a ação do pluralismo difuso que carateriza o sistema social acabam por se repercutir ao nível da produção normativa fiscal, tanto num plano formal, de intervenção no processo dirigido à sua feitura, como num plano informal, mediante o condicionamento dos decisores por parte de sectores (mais ou menos) organizados da sociedade civil[1516]. Não se trata aqui apenas do condicionamento que – no contexto de um Estado democrático – resulta do controlo das decisões públicas através do voto, no sentido de que os titulares dos órgãos

---

[1514] O significativo alargamento do nível de necessidades financeiras cuja satisfação passa a ser exigida do Estado no contexto da transição da aceção liberal para a aceção social do Estado, conduz a uma degradação da aceção liberal comutativa assente na ideia de troca de impostos por bens públicos, passando a distribuição dos encargos públicos a ser promovida segundo um critério de capacidade contributiva.

[1515] Enquadramos aqui os conceitos de "grupos de interesse", "grupos de pressão", "lobbies", os quais serão utilizados de modo indiscriminado – ainda que, porventura, impreciso –, com o propósito de assinalar a existência de agregados de base subjetiva formados em torno de interesses comuns e que procuram, pelas mais diversas formas, influenciar as decisões públicas em seu benefício. No âmbito de um Estado que apenas promova atividades que assegurem benefícios gerais a todos os indivíduos e grupos, será relativamente diminuto o incentivo para a organização grupal dos indivíduos com vista à obtenção, para si, de vantagens específicas concedidas pelo Estado. O mesmo não sucederá, porém, a partir do momento em que o Estado passe a conceder benefícios específicos a certas categorias de indivíduos, porquanto se regista um incentivo à sua organização com vista a assegurar soluções normativas que lhes sejam mais favoráveis. É neste contexto que surgem grupos de interesses ou de pressão, organizados em torno do propósito da espectativa de obtenção de vantagens diferenciadas através do processo de escolha pública. Cfr. BUCHANAN, James M., TULLOCK, Gordon, *The Calculus of Consent: Logical Foundations of Constitutional Democracy, in The Collected Works of James M. Buchanan, Vol. 3*, Liberty Fund, Indianapolis, 1999, 204, 206-207.

[1516] Considerando a vigência do princípio da legalidade fiscal, o qual reserva à competência do órgão legiferante primário a produção de normas jurídicas que atinjam os elementos essenciais dos impostos, aquele emergirá como alvo principal dos referidos grupos de pressão. No entanto, em virtude dos fenómenos de "desparlamentarização" e "descentralização" do exercício de funções normadoras em matéria fiscal – assinalados nos Pontos 2.2. –, a pressão exercida pelos referidos grupos acaba por se desdobrar sobre diferentes órgãos, fazendo-se sentir ao nível central também junto do Governo e não só do Parlamento, mas também ao nível regional e local, face às faculdades normadoras que lhes são constitucional e legalmente atribuídas. O condicionamento da atividade normadora por grupos de interesse ou grupos de pressão faz-se sentir também (e em grande medida) fora do plano estadual, através de fortes pressões que vários grupos (mormente de caráter económico) que conseguem exercer sobre a atividade das Instituições da UE.

normadores tenderão a sentir relutância em adotar soluções normativas que possam, de algum modo, prejudicar a sua "imagem" junto do eleitorado e a sentir-se impelidos a assumir aquelas que a possam favorecer[1517]. Está em causa a emergência de certos "grupos de interesses" ou "grupos de pressão" que revelam uma especial capacidade de influenciar a decisão pública, de modo a obter para si a aplicação de regimes jurídicos mais vantajosos do que aqueles que resultam concedidos à generalidade dos contribuintes[1518]. Este fenómeno, que poderá surgir de modo institucionalizado (por exemplo, através de associações, ordens profissionais, de sindicatos, de comissões legislativas ou do exercício do direito de audição dos sectores abrangidos pelas iniciativas legislativas[1519]) ou de modo não institucionalizado (como será o caso do financiamento de eleições, da manutenção de ligações junto de partidos políticos, da influência persuasiva sobre os decisores públicos – *lobbying* – ou sobre a opinião pública), opera de modo transversal ao sistema jurídico, mas faz-se sentir com especial intensidade no domínio fiscal, face à circunstância de se tratar de um segmento normativo revestido de caráter especialmente restritivo para a esfera patrimonial dos sujeitos a quem se dirigem as respetivas normas, despertando nestes um especial interesse em ver suprimidas ou reduzidas as adstrições fiscais que sobre eles impendem[1520]. Poderá, assim, a este respeito, falar-se de um fenómeno de

---

[1517] Aspeto este que, aliás, acaba por se refletir no impacto dos ciclos eleitorais sobre o exercício de faculdades normadoras – a propósito do tema, cfr. NORDHAUS, William D., *The Political Business Cycle, The Review of Economic Studies*, Vol. 42, No. 2, 1975, 169-190; MIKESELL, John L., *Election Periods and State Tax Policy Cycles*, *in* Public Choice, Vol. 33, No. 3, 1978, 99-106; ROGOFF, Kenneth, SIBERT, Anne, *Elections and Macroeconomic Policy Cycles*, *in* Review of Economic Studies, Vol. 55, No. 1, 1988, 1-16;; PEREIRA, Paulo Trigo, Portugal - Dívida Pública e Défice Democrático, Fundação Francisco Manuel dos Santos, Lisboa, 2012, ponto 5.2.

[1518] Ainda que o princípio democrático envolva a ideia de que os cidadãos participam de modo individual e isolado no diálogo eleitoral tendente a selecionar imediatamente os seus representantes no órgão legiferante primário, os quais desempenham as respetivas funções no interesse dos sujeitos que representam, a realidade apresenta contornos bastante mais complexos, verificando-se que certos sujeitos ou grupos de sujeitos acabam – por diversos motivos – por beneficiar de uma superior proteção dos respetivos interesses, em virtude da pressão que conseguem exercer junto dos titulares daquele órgão. Através da reunião dos indivíduos em virtude de traços identitários comuns, são formados grupos – da mais variada ordem – que exercem sobre o Estado pressões variadas – e, não raras vezes, conflituantes –, resultando superado o ideal de uma sociedade que projeta em bloco as suas tensões sobre o Estado, evidenciando-se uma substituição da "tradicional oposição entre Estado e indivíduo" por um "sistema triangular Estado-grupo-indivíduo". A emergência de uma estruturação social por grupos condiciona – direta ou indiretamente – a intervenção do Estado, afetando a própria definição daquilo que há-de valer como sua política e induzindo-o numa atuação dirigida à satisfação de exigências que nem sempre correspondem a uma particular visão do interesse público, conduzindo a uma distribuição de vantagens que acaba por se refletir de modo discriminatório entre grupos de indivíduos diferenciados, em função da respetiva capacidade de influenciar o processo decisório. Cfr. SOARES, Rogério Ehrhardt, Direito público e sociedade técnica, cit., 94-95, 100, 106. Perante a existência de tais grupos, a premissa de que o legislador deverá prosseguir o interesse público ou o bem-estar geral como algo independente e autónomo perante os interesses económicos privados resulta seriamente ameaçada. Cfr. BUCHANAN, James M., TULLOCK, Gordon, *The Calculus of Consent*..., cit., 204. Ainda sobre a questão dos grupos de interesse, com pertinência, cfr. AMARAL, Lúcia, O problema da função política dos grupos de interesse: do pluralismo ao neo-corporativismo, in O Direito, 1987, 106-119.

[1519] O caráter aberto e participativo da democracia portuguesa permite – aliás, aconselha a – que no processo legislativo sejam auscultados os sujeitos, grupos ou sectores que sejam afetados pelas medidas a adotar, sendo-lhes, por essa via, facultada a possibilidade de influenciar as soluções normativas aprovadas.

[1520] Este impacto será particularmente visível no domínio da designada "tributação da fortuna", a qual tende a receber uma grande resistência por parte da generalidade dos contribuintes, pese embora se trate de uma forma de imposição fiscal que incide sobre uma parcela relativamente reduzida dos mesmos.

"colonização" do sistema fiscal por "grupos de interesses" ou "grupos de pressão" que – mediante elevadas e permanentes pressões – procuram canalizar os respetivos interesses para o processo de produção normativa, no sentido da modificação e ajustamento das normas fiscais, de modo a melhor acautelar a sua posição[1521]. Enquanto o mandato dos decisores públicos tem caráter temporário, os referidos "grupos de interesses" ou "grupos de pressão" assumem caráter continuado, o que lhes permite sobreviver aos ciclos eleitorais, insistindo permanentemente junto dos titulares dos órgãos normadores até que as suas propostas obtenham acolhimento. Conseguindo alcançar os seus intentos, passam a beneficiar de regimes especiais e excecionais, os quais lhes asseguram um tratamento diferenciado (mais favorável) do que aquele que vigora para a generalidade dos sujeitos, gerando-se um efeito "bola-de-neve", na medida em que os demais sujeitos serão impelidos a organizar-se com o propósito de obter para si vantagens semelhantes através do mesmo tipo de conduta.

Uma vez que a capacidade de influência dos contribuintes não é homogénea, a tendência passará pela concessão de um tratamento privilegiado àqueles que se conseguem socorrer de meios mais eficazes de proteção dos seus interesses (como será o caso do controlo dos meios de comunicação), o que conduz a uma distribuição assimétrica das vantagens, verificando-se que uns poucos acabam por sair muito beneficiados, enquanto a maioria acaba por resultar prejudicada porquanto suporta o esforço financeiro tendente a compensar o tratamento fiscal mais favorável concedido aos primeiros[1522]. Ora, não serão juridicamente irrelevantes as consequências associadas ao fenómeno descrito. Considerando a capacidade de uns e a incapacidade de outros sujeitos em fazerem valer os seus interesses junto dos órgãos normadores, acaba por se verificar uma assimetria na

---

A este respeito, tendo por referência o sistema fiscal português, pense-se nos elevados índices de contestação social de que foram objeto a aprovação do IS incidente sobre prédios de elevado valor (Verba 28 da Tabela geral do CIS) e do AIMI, ou a discussão sobre a introdução de um imposto geral sobre o património no sistema fiscal português. Quanto a este último aspeto, são interessantes as considerações proferidas por SOUSA FRANCO a propósito da proposta de reforma da tributação do património em 1999 - cfr. FRANCO, António de Sousa, Apresentação ao Projeto de Reforma da Tributação do Património, in Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 182, Lisboa, 1999, 44-46. Fora do âmbito nacional, um exemplo particularmente evidente do problema que aqui se evidencia pode encontrar-se na história do "estate tax" norte-americano. Trata-se de um imposto que se encontrava enraizado na tradição fiscal daquele país e que atingia apenas 1% a 2% da população, não impondo qualquer encargo à maioria dos cidadãos, mas que, por influência de certos grupos de interesse e grupos de pressão, acabou por ver a sua imagem fortemente condicionada junto da opinião pública, passando a ser concebido como um imposto "inimigo" da classe trabalhadora, quando esta não era (na sua esmagadora maioria) atingida por aquele. Sem prejuízo da sua posterior recuperação, as cargas impositivas associadas ao dito imposto foram sucessivamente reduzidas até à sua completa eliminação, o que levou ao aumento das cargas fiscais incidentes sobre a classe trabalhadora como forma de compensação da receita perdida (para uma alargada análise a este processo, cfr. GRAETZ, Michael J., SHAPIRO, Ian, *Death by a Thousand Cuts The Fight over Taxing Inherited Wealth*, Princeton University Press, 2005). Desenvolvimentos semelhantes podem ser observados relativamente ao *Impôt de Solidarité sur la Fortune* (francês) e ao *Impuesto sobre el Patrimonio* (espanhol), impostos gerais sobre o património que incidentes sobre um número muito limitado de contribuintes, mas que, ainda assim, mereceram uma contestação praticamente geral – o primeiro acabou por ser suprimido em 2018; o segundo tem visto a sua vigência ser sucessivamente suspensa e recuperada, encontrando-se atualmente em vigor.

[1521] Cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 333-334; SANCHES, José Luís Saldanha, Manual de Direito Fiscal, cit., 172.

[1522] Cfr. SANCHES, José Luís Saldanha, Justiça Fiscal, Fundação Francisco Manuel dos Santos, Lisboa, 2010, 50-51.

distribuição de vantagens fiscais, a qual não resulta de uma específica consideração das respetivas posições individuais relativas, mas se limita a espelhar a respetiva capacidade de influenciar o processo decisório. Quando o tratamento diferenciado não encontre justificação jurídica bastante e reflita (tão-somente) a especial aptidão de certos sujeitos para condicionar o exercício das faculdades normadoras fiscais – para além do óbvio prejuízo para os interesses públicos que deverão presidir o seu exercício –, dificilmente se poderão tomar como cumpridas as exigências decorrentes do princípio da igualdade fiscal. Simultaneamente, a proliferação de regimes especiais e excecionais que operem desvios aos regimes fiscais gerais contribuem para um cenário de hipertrofia normativa, incoerência e instabilidade do sistema fiscal, de difícil compatibilização com os imperativos constitucionais da segurança jurídica e proteção da confiança.

Para além das situações em que as forças sociais desenvolvem ativamente os seus esforços no sentido do condicionamento do exercício das faculdades normadoras em matéria fiscal, numa sociedade fortemente dominada pelos meios de comunicação, estes fazem-no ainda que passivamente, face à tendência para a mediatização das normas fiscais, as quais são frequentemente utilizadas como "mensagens publicitárias", usadas ao serviço de estratégias de "marketing político", no âmbito do diálogo mantido entre eleitos e eleitores, de tal forma que o anúncio de reformas, revisões ou simples alterações normativas passa a ser assumido como uma operação mediática, importando mais o aproveitamento político resultante da projeção no eleitorado de uma imagem que beneficie e diferencie o poder instalado perante os respetivos adversários políticos, do que o próprio conteúdo das prescrições comportamentais estabelecidas e as condições para a respetiva aplicação[1523]. Neste contexto, a aprovação de regimes especiais que incorporem soluções de desagravamento fiscal – com maior ou menor amplitude subjetiva e objetiva – revela-se uma via expedita para segurar ou cativar o eleitorado, sobretudo nos períodos que antecedem os momentos eleitorais[1524].

Por parte do legislador, deverá existir uma atuação que, não deixando de considerar as reivindicações sociais, económicas e políticas, apenas as tome em consideração quando sejam legítimas.

***

[1523] A propósito da degradação dos atos normativos em meros atos comunicativos, instrumentalizados por propósitos políticos, cfr. RODRÍGUEZ, Tomás-Ramón Fernández, *De la banalidad a la incoherencia y la arbitrariedad, Una crónica sobre el proceso, al parecer imparable, de degradación de la Ley, in* El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho, N.º 0, 2008, 46-55, disponível em www.iustel.com.

[1524] Tratando-se o sistema fiscal de domínio jurídico especialmente restritivo, operando frequentemente através da produção de ablações patrimoniais na esfera jurídica dos destinatários das suas normas, acaba por revelar um elevado potencial de intervenção junto do eleitorado, através de soluções que introduzem atenuações às referidas ablações.

Ainda que tais vicissitudes não lhe possam ser imputadas com caráter de exclusividade, a desracionalização normativa contribuirá para a hipertrofia, a variabilidade e a degradação da qualidade das normas fiscais. Não será, de facto, de pequena monta o contributo que para tal resulta da captura do normador fiscal por parte de persuasivos grupos de interesse ou de pressão, ou a incessante instrumentalização a propósitos de ordem política, favorecendo a formação de um tecido normativo que cada vez mais se carateriza pela especialidade e excecionalidade, tornando-se fragmentado, contingente e contraditório, o que conduz à erosão do sentido unitário do sistema fiscal globalmente considerado e dos diferentes subsistemas através dos quais se desdobra, levando ao desgaste da própria convicção de que o agregado normativo fiscal corresponda efetivamente a uma composição sistémica. Voltaremos a este ponto adiante. Por agora, avancemos com uma breve referência aos problemas da hipertrofia, variabilidade e perda da degradação da qualidade normativa.

2.1.2.1. Hipertrofia normativa

Com a expressão "hipertrofia normativa" – ou, alternativamente, "explosão normativa", "inflação normativa", "inundação normativa" ou "poluição normativa" – pretende assinalar-se um fenómeno de expansão exorbitante das normas jurídicas, o qual tende a afetar os diversos sistemas jurídicos hodiernos[1525]. Sendo certo que este é um problema que afeta os mais variados segmentos normativos do sistema jurídico, a intensidade com que o mesmo se regista em cada um deles não será simétrica, encontrando-se o sistema fiscal entre os domínios jurídicos que por ele mais são afetados. São, aliás, bastante diversificados os motivos que determinam que o sistema fiscal padeça de uma crónica hipertrofia normativa e nem todos eles assumem natureza patológica, tornando-se uma tarefa sobremaneira exigente a de os identificar de modo esgotante. Em todo o caso, sempre se revelará possível assinalar aqueles que para ela contribuem de modo mais intenso, o que procuraremos fazer. No presente apartado socorremo-nos do conceito de "hipertrofia normativa" com o propósito de identificar um crescimento da composição normativa do sistema fiscal para níveis que poderão considerar-se patológicos, na medida em que, resultando largamente superado a quantidade de normas que se revelaria necessária para assegurar a prossecução das suas finalidades, o mesmo acaba por se expandir excessivamente, desdobrando-se em regulações que, para além de poderem ser qualificadas como desnecessárias ou inconvenientes, acabam por prejudicar o seu funcionamento e o cumprimento dos respetivos princípios enformadores.

[1525] Cfr. TEUBNER, Gunther, Juridificação..., cit., 23-24; MORAIS, Carlos Blanco de, Manual de Legística, cit., 189; ROCHA, Joaquim Freitas da, Direito pós-moderno..., cit., 7.

Num Estado de Direito, os impostos são realidades juridicamente constituídas e disciplinadas e, embora seja diversa a tipologia de normas que o integram – sobretudo face ao fenómeno de pulverização dos núcleos de produção normativa fiscal que abordamos no Ponto 2.2. da Parte III –, não deixará de se reconhecer a preponderância das normas legais no que respeita à concretização do sistema fiscal, as quais se encontram parametrizadas por normas constitucionais, internacionais e europeias. Assim, o sistema fiscal português é configurado pelo legislador em concretização de vinculações de ordem constitucional, as quais dele exigem a consagração de um agregado normativo que – para além de observar os traços enformadores do artigo 104.º da Constituição – se revele capaz de assegurar um nível de receitas fiscais adequado ao suprimento das necessidades financeiras públicas e que, ao mesmo tempo, seja apto a atuar como instrumento de redistribuição de riqueza e de intervenção económica, social, cultural e ambiental. Por um lado, os elevados níveis de despesa pública associados ao desenvolvimento das tarefas colocadas sob a responsabilidade do Estado refletem-se sobre as exigências arrecadatórias imputadas ao sistema fiscal[1526], o qual, para além de alinhar uma pluralidade de figuras impositivas à consecução de tal propósito, acaba por se socorrer de formas cada vez mais criativas de arrecadação de receita, que vão muito para além do simples aumento das taxas de imposto. No entanto, o sistema fiscal incorpora, ainda, múltiplas soluções normativas que visam a redistribuição da riqueza e regimes de vantagem e desvantagem através dos quais se procura, respetivamente, promover ou evitar a adoção de certos comportamentos. Tudo isto implica a existência de uma densa malha normativa. Ao referido acresce, no entanto, que a consagração de determinadas figuras impositivas ou regimes jurídico-fiscais constitui o resultado do contributo oferecido por normas de Direito internacional ou de Direito da UE. Sendo assim, revelar-se-á problemática qualquer tentativa de enfrentar o problema da hipertrofia normativa fiscal segundo uma radical abordagem de desregulação, assente numa brusca redução do material jurídico, através de uma cega eliminação das figuras impositivas vigentes, da sua radical simplificação ou da subtração dos regimes fiscais que mais intimamente se associam à realização de finalidades não financeiras. Basta pensar que o legislador fiscal está vinculado a adotar regulações fiscais que sejam configuradas em

[1526] À medida que vão sendo alargadas as responsabilidades prestacionais avocadas pelo Estado (ao nível da saúde, educação, transportes públicos, lazer, etc.), os cidadãos vão-se habituando, cada vez mais, que lhes seja fornecido um elevado nível de bens e serviços, solidificando-se gradualmente uma dependência dos últimos em relação ao primeiro no que respeita à promoção do respetivo bem-estar, de tal modo que não se limitam a esperar que o mesmo os socorra em situações de adversidade, mas dele passam a exigir a manutenção de um certo padrão de vida. Cfr. SOARES, Rogério Ehrhardt, Direito público e sociedade técnica, cit., 87-89.

termos compatíveis com os princípios enformadores do sistema fiscal e tal facto constitui, por si só, um fator preponderante no que respeita à amplitude do tecido normativo fiscal[1527].

Estas normas, que parametrizam a atuação do legislador fiscal, para além de também integrarem o sistema fiscal, exigem que este assuma uma estrutura e composição mínima que se revele adequada a assegurar o cumprimento do conjunto de exigências que lhe dirigem. A pluralidade normativa alargada constitui, portanto, uma condição natural do sistema fiscal, registando-se o seu agravamento à medida em que a realidade social e económica sobre a qual incide se vai complexificando, uma vez que a necessidade de garantir uma adequada "cobertura normativa" de realidades sociais e económicas extremamente complexas – as quais dificilmente se deixam apreender e regular através de soluções normativas simples – constitui também um aspeto catalisador da proliferação de disposições normativas fiscais. No entanto, para além das enunciadas, outras razões podem ser alinhadas no mesmo sentido.

As tendências jurídico-materiais do Estado de bem-estar e o processo de desracionalização normativa – como se teve oportunidade de explicar – tornam o sistema fiscal extremamente permeável às exigências de regulação provindas do sistema político e social, o que acaba por contribuir para um significativo alargamento do material normativo. As constantes reivindicações operadas pelos diversos atores e grupos sociais sobre o normador fiscal conduzem a uma proliferação de regimes especiais e excecionais através dos quais são operados desvios em relação aos regimes fiscais gerais, de modo a assegurar que os contribuintes e situações visadas recebem um tratamento fiscal mais adaptado às respetivas circunstâncias e necessidades. Uma vez que sejam assegurados tratamentos fiscais preferenciais a certas categorias de contribuintes, novas reivindicações surgem por parte daqueles que (ainda) não foram abrangidos pelos mesmos, gerando-se um círculo vicioso de produção normativa.

O problema agrava-se, uma vez que, fruto do assinalado processo de desracionalização normativa, acaba por imperar uma certa convicção de que caberá ao normador fiscal a resolução dos diferentes problemas que chegam ao seu conhecimento, aspeto que se reflete numa acentuada impulsividade e imponderação na atividade normadora em matéria fiscal e uma não negligenciável tendência para a produção de normas por referência ao caso individual, com vista ao propósito de acautelar problemas concretos, não raras vezes impulsionados por situações de emergência (ou de

[1527] Assim, por exemplo, se o legislador resultasse dispensado do cumprimento do princípio da capacidade contributiva, teria à sua disposição a possibilidade de aplicação generalizada de regimes de tributação com base em métodos presuntivos, o que lhe permitiria reduzir significativamente o número de normas presentes no sistema fiscal; da mesma forma, a desvinculação do legislador perante o amplo complexo de direitos fundamentais constitucionalmente assegurados permitiria a remoção do sistema fiscal de um conjunto de regimes especiais ou excecionais que, em vários impostos, os procuram assegurar ou concretizar; ou, até, a própria desvinculação ao princípio da tutela jurisdicional efetiva permitiria a supressão de várias ou todas as garantias jurisdicionais dos contribuintes, o que não deixaria de comportar uma redução do material normativo.

aparente emergência), ocorrendo, frequentemente, a sua aprovação de modo apressado na sequência de controvérsias e polémicas geradas em torno de determinados assuntos, sem se tomar em devida consideração os problemas de ordem estrutural que as alterações introduzidas produzem na coerência do sistema. Este facto evidencia a própria capacidade que certos grupos de pressão se revelam capazes de exercer sobre o sistema fiscal, mormente quando encontram respaldo na comunicação social, bem como a possibilidade de criação de tais situações – controversas ou polémicas – com o propósito exclusivo de assegurar uma intervenção normativa que as discipline. A assinalada falta de ponderação conduz a uma acumulação desordenada de normas heterogéneas, conduzindo a uma constante necessidade de alteração normativa com o propósito de corrigir, substituir ou eliminar normas jurídicas com um período de vigência relativamente curto.

Suportando-se numa superior realização do princípio da igualdade numa dimensão positiva, nos casos em que considera desadequados os regimes jurídico-fiscais gerais pelo facto de não acautelarem as devidas diferenças entre os sujeitos e situações sobre os quais incidem, o normador promove a diferenciação do tratamento fiscal que lhes concede através da seleção de notas distintivas cada vez mais específicas, o que acarreta um alargamento dos dados normativos em presença no sistema fiscal. Este aspeto torna-se particularmente evidente quando se considere a proliferação de benefícios fiscais que vão sendo introduzidos no sistema fiscal com o propósito de acautelar necessidades (por vezes, meras conveniências) de caráter cada vez mais específico, dando origem a normas de âmbito aplicativo (objetivo e subjetivo) extremamente restrito. No entanto, o favorecimento do princípio da igualdade, mediante a diferenciação de regimes jurídicos, acarreta um aumento dos dados normativos em presença, contribuindo negativamente para a segurança e certeza jurídicas, pelo que a atuação do normador deverá refletir uma adequada ponderação destas dimensões. Procurando assegurar um tecido normativo caraterizado pela previsibilidade e calculabilidade, mas que, ao mesmo tempo, dê cumprimento aos (frequentemente conflituantes) princípios enformadores do sistema fiscal, o normador tende a orientar-se por uma lógica de perfecionismo regulatório que, com o objetivo de ver normativamente esgotados os problemas, o leva a avançar no sentido da diversificação e pormenorização, recorrendo a enunciados normativos cada vez mais específicos e detalhados, para que os respetivos destinatários possam, com segurança, identificar a prescrição comportamental ínsita os mesmos. Em certos casos, porém, o normador vai para além da precisão normativa que a sua atividade exige, acabando por resvalar num "detalhismo excessivo", enquanto procura antecipar e resolver minuciosamente todos os (potenciais) casos com que o aplicador normativo possa vir a ser

confrontado[1528], forma de atuar esta que acaba por produzir um efeito contrário ao pretendido, uma vez que a dimensão quantitativa do número de dados normativos a considerar (e também a sua constante modificação) gera dificuldade de conhecimento das normas vigentes e do seu exato significado e alcance[1529], legitimando uma quebra na ideia de perfecionismo, em benefício de uma ideia de simplificação[1530].

Para além de tudo isto e de modo algo paradoxal, o crescente nível de detalhe normativo resulta num favorecimento da emergência de omissões normativas, uma vez que, à medida que o normador fiscal procura oferecer maior concretização às normas de incidência ou alargar o seu âmbito aplicativo a realidades que, à partida, não lhe seriam reconduzíveis, como forma de combater comportamentos de poupança fiscal ilegítima ou de dar seguimento às pressões referidas, acaba por abrir novos espaços de delimitação negativa, os quais passam a ser aproveitados por certos contribuintes para reduzir os seus encargos fiscais. A este aspeto, voltaremos adiante.

2.1.2.2. Excessiva variabilidade normativa

Idealmente, as normas fiscais – sobretudo os seus elementos essenciais – devem corresponder a soluções tendencialmente duradouras, para que os contribuintes possam antecipar com segurança os efeitos associados aos seus comportamentos no horizonte normal do planeamento

---

[1528] Assinalando o facto de se associar ao sistema fiscal uma normação casuística, orientada pela redução de conceitos abstratos a hipóteses específicas e fáceis de identificar, através da uma indicação normativa detalhada dos casos a ser sujeitos a tributação, cfr. BORIA, *Il Sistema Tributario*, cit., 122.

[1529] Em consequência, o manuseamento das normas fiscais torna-se uma atividade apenas ao alcance de especialistas na matéria e mesmo estes acabam, muitas vezes, por se especializar em determinados segmentos normativos, sem que cheguem a dispor de um efetivo domínio de todas as áreas do sistema ou sequer de uma visão holística sobre o sistema fiscal.

[1530] A propósito da questão, cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 382. O excesso de detalhe de que se fala torna-se particularmente evidente no supramencionado contexto (já assinalado) de *privatização do sistema de gestão fiscal*, o qual tem por subjacente uma multiplicação das normas que preveem obrigações acessórias de colaboração, que impõe aos sujeitos privados a adoção de comportamentos de natureza muito diversa, mas que se reconduzem, em termos amplos, a uma lógica de auxílio da atuação da administração tributária ou (até) de substituição da mesma (cfr. Ponto 3.12. da Parte III). Não é infrequente que as obrigações legais impostas, neste contexto, aos contribuintes se revelem exageradas e que os enunciados normativos que as suportam se apresentem alheados dos adequados níveis de clareza normativa (cfr. DOURADO, Ana Paula, O Princípio da Legalidade Fiscal, cit., 30), contribuindo para um "esmagamento do contribuinte sob o peso do edifício normativo-legal assim construído" (Cfr. SANCHES, José Luís Saldanha, A Quantificação da Obrigação tributária, cit., 139). Apesar do elevado número de obrigações fiscais acessórias de colaboração, que no contexto de regimes de gestão fiscal profundamente privatizados são impostas aos sujeitos privados, o sistema fiscal nem sempre assegura adequadas condições para que aqueles possam compreender adequadamente as prescrições comportamentais que lhes são dirigidas (cfr. SILVA, Hugo Flores da, A Privatização do Sistema de Gestão Fiscal, cit., 549 e seguintes). Esta será uma patologia que se revela especialmente grave, considerando as pesadas consequências que o normador fiscal associa ao incumprimento de tais obrigações. A propósito desta problemática, com particular interesse, cfr. Sentencia del Tribunal Constitucional de España n.º 150/1990, de 4 de octubre, disponível em https://hj.tribunalconstitucional.es. O tribunal espanhol assinala que deve ser reservado um papel de destaque à certeza e a segurança jurídicas num *sector* como o sistema fiscal, que, ao regular atos e relações jurídicas em massa que afetam e condicionam a atividade económica global de todos os cidadãos, atribui a estes uma participação ou um protagonismo crescente na gestão e aplicação dos impostos.

da sua atividade[1531]. Isto não significa, em todo o caso, uma absoluta aversão à mudança ou que em nome de uma maior estabilidade possa resultar legitimada a petrificação do sistema fiscal, sendo várias e de diferente natureza as razões pelas quais a alteração do tecido normativo fiscal poderá revelar-se útil, necessária ou, até mesmo, imperativa. A consecução das finalidades constitucionalmente colocadas sob responsabilidade do sistema fiscal pressupõe que ao normador seja assegurada uma ampla liberdade na sua conformação, a qual, naturalmente, se desenvolve numa dimensão diacrónica, visto que aquelas (finalidades) deverão ser prosseguidas de modo permanente, ainda que seja variável a realidade (social, financeira, económica, ambiental, etc.) que se regista em diferentes momentos. Significa isto que a salvaguarda das dimensões de continuidade e estabilidade do sistema fiscal não deverá conduzir a um absoluto sacrifício da sua capacidade de adaptação e evolução[1532]. Deverá – no âmbito de uma adequada ponderação dos valores e interesses em presença – ser procurado um ponto de equilíbrio, entre as totais flexibilidade e a rigidez do tecido normativo fiscal, para que o mesmo, num contexto de permanente mutação das realidades às quais se dirige, se revele capaz de prosseguir as missões que lhe são constitucionalmente confiadas, sem que tal se traduza num estado de permanente alteração normativa que determine o afastamento das condições mínimas de segurança jurídica. Paradoxalmente, o sistema fiscal, embora corresponda a um dos segmentos do sistema jurídico onde a necessidade de assegurar a estabilidade normativa se faz sentir com maior intensidade (considerando as graves perturbações que a sucessiva alteração das disposições normativas fiscais coloca aos contribuintes e demais obrigados fiscais), acaba por se revelar um daqueles (ou, até mesmo, aquele) onde se regista uma maior (mais frequente) alteração do material jurídico[1533]. Falamos, por isso, de variabilidade normativa com o propósito de assinalar que a hipertrofia normativa que assinalamos no ponto precedente, tanto poderá ser observada numa perspetiva sincrónica como diacrónica, tomando em consideração (neste segundo caso) a permanente alteração, revisão e reforma do tecido normativo fiscal.

São bastante diversificadas as razões (principais) que impulsionam a alteração do tecido normativo fiscal[1534]. A constante necessidade de alteração/adaptação do sistema fiscal reflete, em primeira linha, a fluidez que carateriza a própria realidade social e o complexo modo como esta e

---

[1531] Cfr. BRENNAN, Geoffrey, BUCHANON, James M., *The Power to Tax: Analytical foundations of a fiscal constitution*, Cambridge University Press, Cambridge, 2006, 190.

[1532] Cfr. EPSTEIN, Richard A., Design for Liberty: Private Property, Pubic Administration, and the Rule of Law, Harvard University Press, Harvard, 2011, 12.

[1533] Cfr. SANCHES, José Luís Saldanha, Manual de Direito Fiscal, cit., 171.

[1534] Referimo-nos aos fundamentos materiais de tais alterações, e não aos seus fundamentos normativos, considerando que qualquer alteração ao tecido normativo-fiscal deverá encontrar respaldo numa justificação normativa.

aquele se relacionam e influenciam reciprocamente[1535]. A emergência de novas formas de criação de riqueza ou a alteração das formas tradicionais obrigam o normador fiscal a um esforço de adaptação do sistema, a fim de assegurar que aquelas recebem um tratamento jurídico-fiscal que se revele coerente com as exigências decorrentes dos princípios enformadores do sistema fiscal, mormente com o princípio da igualdade fiscal, o qual (como condição de completude do sistema) poderá exigir a sua integração nas normas de incidência fiscal, para que os contribuintes que delas beneficiem não resultem injustamente subtraídos ao dever de contribuir para a satisfação das necessidades financeiras públicas[1536]. De modo próximo, o acesso pela Administração a recursos humanos progressivamente mais especializados e recursos materiais mais sofisticados acaba por criar as condições para a evolução do sistema fiscal e, desse modo, a sua alteração, possibilitando a aprovação de soluções normativas ou regimes que assegurem superiormente o cumprimento das exigências impostas pelos seus princípios enformadores, o que, por exemplo, poderá significar o alargamento das bases fiscais a realidades que até então se encontravam subtraídas das mesmas ou a aplicação de técnicas ou procedimentos dotados de maior perfeição[1537]. Noutros casos, a intervenção normativa será justificada pela necessidade – em atenção às exigências de igualdade – de reforçar a capacidade de resposta do sistema perante os fenómenos de evasão e fraude fiscais, o que, não raras vezes, pressuporá o desenvolvimento de intervenções sobre o tecido normativo com o propósito de suprimir ou limitar as oportunidades de redução dos encargos fiscais que nele se encontram contempladas, nos casos em que tal resultado não tenha sido pretendido pelo normador fiscal, mas resulte das respetivas falhas e imperfeições. O propósito de dotar o sistema fiscal de soluções capazes de oferecer uma resposta adequada aos problemas levantados pela evasão e fraude fiscais contribui também para a sucessiva alteração do material normativo de que aquele é composto.

[1535] O normador fiscal vê-se confrontado com a necessidade de modificar o sistema fiscal – as suas normas – de modo a acompanhar as novas realidades e desafios com os quais é confrontado. Cfr. ADAMY, Pedro, Complexidade, simplificação e divulgação do Direito Tributário, in *Rechtssprache und Schwächerenschutz* (organizado por Lena Kunz e Vivianne Ferreira Mese), Nomos, Baden-Baden, 2018, 297.

[1536] Pense-se, a título de exemplo, nos desafios colocados ao sistema fiscal pelo comércio eletrónico (a propósito da questão, cfr. PIRES, Rita Calçada, Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do comércio Electrónico, Desvendar mitos e construir realidades, Almedina, Coimbra, 2011) ou pelo surgimento das criptomoedas (sobre o problema, cfr. BAL, Aleksandra, *Developing a Regulatory Framework for the Taxation of virtual Currencies, in* Intertax, Volume 47, Issue 2, 2019, 219-233; BAL, Aleksandra, *Taxation, Virtual Currency and Blockchain*, *in* Series on International Taxation, Volume 68, Wolters Kluwer, TheNetherlands, 2018).

[1537] A respeito da primeira situação, pense-se nos casos de delimitação negativa da incidência ou da criação de isenções face à impossibilidade técnica de controlar eficiente e eficazmente certas realidades, e na decisão de as passar a sujeitar a tributação a partir do momento em que passem a existir recursos materiais e humanos que assegurem o seu adequado controlo. A respeito da segunda, pense-se, por exemplo, na manutenção (a título principal) de um regime de determinação da matéria tributável por métodos indiretos, e na sua substituição por um regime assente em métodos diretos, a partir do momento em que passam a existir recursos materiais e humanos capazes de assegurar a sua administração e fiscalização.

Observando os caminhos que os contribuintes têm trilhado para se subtraírem ao cumprimento das respetivas obrigações ou, numa atitude preventiva, procurando antecipá-los, o normador fiscal socorre-se frequentemente da edição de normas jurídicas, através das quais promove o alargamento das normas de incidência fiscal – frequentemente, através de ficções e presunções jurídicas –, para assim assegurar que certos sujeitos e realidades por elas se encontram abrangidos. Este modo de atuar comporta um estado de permanente aumento dos dados normativos integrantes do sistema fiscal, uma vez que o detalhe adicional trazido às normas de incidência revela novos espaços de delimitação negativa de incidência que acabam por ser aproveitados pelos contribuintes mais engenhosos, potenciando, assim, sucessivas intervenções normativas com o propósito de os preencher e, com isso, um constante alargamento do material jurídico[1538].

As crescentes exigências de rigor e estabilidade orçamental ditam também uma incessante procura por novas soluções de financiamento pela via fiscal, o que, num contexto em que se apresentam extremamente reduzidas as possibilidades de criação de novas figuras impositivas (sem que se sobreponham às existentes) e de aumento das taxas aplicáveis no contexto dos impostos existentes, acaba por potenciar o recurso a soluções normativas cada vez mais engenhosas (ainda que menos evidentes e menos transparentes) que se dirigem ao mesmo propósito[1539]. Para além dos motivos enunciados, o fenómeno de pulverização dos núcleos de produção normativa fiscal – cuja análise retomaremos em momento posterior da presente investigação –, caraterizado pelo aumento dos órgãos e das entidades que beneficiam da faculdade de intervir normativamente sobre o sistema fiscal, constitui um evidente catalisador da sua variabilidade. Não se negligenciando o contributo do exercício de faculdades normadoras por parte de entes infraestaduais e da própria Administração central, nem o crescente número de convenções internacionais firmadas em matéria fiscal pelo Estado português, a atuação das instituições europeias merece um papel de destaque no que respeita à

[1538] Como exemplos de alargamento de conceitos civilísticos para efeitos fiscais, podemos pensar nos conceitos de "transmissão onerosa de imóveis" (artigo 2.º do CIMT), "transmissão gratuita" (cfr. n.º 3 do artigo 1.º do CIS), "prestação de serviços" (cfr. n.ºs 2 e 3 do artigo 4.º do CIVA), "prédio" (cfr. n.º 3 do artigo 8.º do CIRS e artigos 2.º a 6.º do CIMI), "rendimento do trabalho dependente" (cfr. n.ºs 2 e 3 do artigo 2.º do CIRS) ou de "renda" (cfr. n.º 2 do artigo 8.º do CIRS).

[1539] Será o caso, tendo por referência os dados normativos presentes no sistema fiscal português, da alteração de escalões de rendimentos relevantes para a aplicação das taxas, a limitação das deduções específicas e das deduções à coleta no âmbito do IRS, a modificação das regras de determinação do VPT dos prédios em sede de IMI, a inclusão, em diferentes impostos, de regimes especiais de tributação agravada, com fundamento em finalidades não financeiras (como a proteção do ambiente, a promoção do acesso à habitação, o combate à evasão e fraude fiscais, etc.). Podemos, ainda, equacionar possibilidades menos legítimas e de constitucionalidade duvidosa, como será o caso da criação de obrigações acessórias de caráter declarativo de cujo cumprimento se faz depender o acesso a determinado regime jurídico, em situações em que a Administração tem acesso, por outras vias, à informação a declarar e a aplicação do regime alternativo é menos favorável. Em tais situações, a criação do ónus declarativo poderá ter por objetivo a recondução do contribuinte a um regime fiscal mais oneroso, em virtude do não cumprimento atempado de tal obrigação. Esta discussão foi levantada a respeito da previsão da necessidade de opção anual expressa pelo regime de tributação conjunta no âmbito do AIMI.

mutabilidade do tecido normativo fiscal interno, considerando o impacto que para o mesmo decorre das suas normas de Direito secundário, dos seus instrumentos de "soft-law" e da sua jurisprudência[1540].

Não será, no entanto, despiciendo o contributo que neste contexto será de atribuir ao processo de desracionalização normativa que temos vindo a analisar. A prossecução de objetivos redistributivos ou indutores de comportamentos através do sistema fiscal contribui também, em grande medida, para a frequência com que nele são integradas novas disposições normativas ou alteradas as existentes[1541]. Será assim, porque a partir do momento em que, em atenção à realização de determinados valores constitucionalmente tutelados, se coloca sob a sua responsabilidade a resolução de problemas de ordem social, económica, ambiental, etc., o sistema fiscal torna-se, necessariamente, mais permeável a alterações normativas, as quais se tornam imprescindíveis para que atue conjunturalmente, redistribuindo riqueza e incentivando ou desincentivando determinados comportamentos, em função dos resultados que produzem naqueles domínios. No entanto, o exercício deste tipo de competências resvala frequentemente num crescente casuísmo normativo, o qual se traduz numa atividade de produção normativa que não é racionalmente orientada por um plano de atuação geral e abstrato, mas que acaba por se guiar uma lógica de sensibilidade, focando-se na resolução de casos singulares ou problemas concretos, muitas vezes sem tomar em devida consideração os problemas de ordem estrutural que as alterações introduzidas produzem na coerência do sistema. Em certos casos, aliás, face ao caráter temporário dos problemas a que procuram dar resposta, são produzidas soluções normativas que se assumem, elas próprias, como temporárias ou conjunturais ("normas a prazo" ou "sunset-laws"), oferecendo um tratamento fiscal próprio a realidades temporalmente delimitadas e cessando a sua vigência de seguida[1542]. Como se compreenderá, a edição deste tipo de normas comporta graves consequências ao nível da instabilidade do sistema fiscal, face à introdução de novas soluções e regimes jurídicos aos quais os contribuintes se têm de habituar, para, de seguida, se

---

[1540] Conforme se analisa no Ponto 2 do Subcapítulo II do Capítulo II da Parte II.

[1541] Cfr. LOZANO, Ana María Juan, *La racionalidad de las leyes: una aproximación a los presupuestos de calidad de las normas y paradigmas para el desarrollo de investigaciones centradas en la creación de Derecho, in* Documentos – Instituto de Estudios Fiscales, n.º 30, VI Jornada Metodológica de Derecho Financiero y Tributario Jaime García Añoveros, Documentos, IEF, 2009, 247-248.

[1542] Cfr. GABARINO, Carlo, *Legal Interpretation of Tax Law: Italy, in Legal Interpretation of Tax Law*, Walters Kluwer, The Netherlands, 2014, 219; TESAURO, Francesco, *Isttituzioni di Diritto Tributario*, cit., 42. A propósito desta normação temporária, a título de exemplo, pense-se nos regimes de regularização extraordinária, aos quais nos referimos no Ponto 3.11.1 ou no caso dos benefícios fiscais temporários, referidos no Ponto 3.2. De modo mais específico, pense-se no artigo 12.º-A ao CIRS (aditado pelo artigo 258.º da LOE19, Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro), que estabeleceu um regime fiscal especial em sede de IRS aplicável a ex-residentes, com um prazo de vigência limitado a um período de 5 anos a contar do preenchimento dos respetivos pressupostos aplicativos (259.º da LOE19), o qual se traduz numa exclusão de tributação de 50% dos seus rendimentos do trabalho dependente, empresariais e profissionais, no pressuposto de que: se tornem fiscalmente residentes nos anos de 2019 e 2020; não tenham sido considerados residentes em território português em qualquer dos três anos anteriores; tenham sido residentes em território português antes de 31 de dezembro de 2015; tenham a sua situação tributária regularizada; e não tenham solicitado a sua inscrição como residente não habitual.

interromper a respetiva vigência, recuperando-se a normação anterior, ou introduzindo-se nova, que as substituam. A efemeridade deste tipo de normação acaba por conduzir a desvios ao princípio da igualdade fiscal, quando observado numa perspetiva temporal, uma vez que os contribuintes resultarão adstritos a consequências fiscais diversas (mais ou menos favoráveis) em função de um critério temporal, o qual nem sempre se revelará um adequado elemento diferenciador ou justificador das mesmas. A proliferação deste tipo de normas comporta a erosão de uma das caraterísticas tradicionais da norma jurídica, a qual corresponde à sua condição de regulação de caráter geral de vigência prospetiva, cedendo, assim, na desejável generalidade normativa, em prol de uma pretensão de constituir uma solução de caráter conjuntural e efémero[1543]. Ao mesmo tempo, o jogo político democrático a que este tipo de competências normadoras se encontram sujeitas, facilmente conduz a uma instrumentalização dos impostos à prossecução de objetivos "eleitoralistas", passando as soluções dirigidas à redução das onerações fiscais impendentes sobre certas categorias de sujeitos a ser concebidas como vias expeditas para segurar ou cativar o eleitorado, sobretudo nos períodos que antecedem os momentos eleitorais, sendo, aliás, neste sentido que se alude à preponderância dos ciclos eleitorais sobre o reforço e o relaxamento das cargas fiscais[1544].

Pelos motivos assinalados, as alterações ao tecido normativo fiscal sucedem-se a um ritmo verdadeiramente impressionante e o ciclo de produção normativa fiscal vai sendo progressivamente encurtado, para que consiga dar resposta às carências atualizadoras e transformadoras que, de modo intenso e permanente, se vão fazendo sentir. As normas fiscais acabam por ter um período de vida relativamente curto, sendo continuamente retocadas, modificadas e substituídas com os propósitos de individualizar novos objetos fiscais (criando novas fontes de receita), assegurar o preenchimento de lacunas, aperfeiçoar técnicas fiscais, impedir expedientes evasivos, incentivar a adoção de determinados comportamentos ou desincentivá-la, conforme a respetiva adequação social, económica, ambiental, etc. As alterações às normas fiscais sucedem-se de modo sucessivo e permanente, repetindo-se quase de modo cíclico, como verdadeiras manifestações de um excessivo voluntarismo da atividade normadora, contribuindo para uma permanente instabilidade da regulação normativo-fiscal[1545].

[1543] Cfr. GONZÁLEZ, Clemente Checa, *Persiguiendo la sombra de la justicia tributaria*, cit., 133.

[1544] Tratando-se de um segmento normativo especialmente restritivo – que frequentemente opera através da produção de ablações patrimoniais na esfera jurídica dos destinatários das suas normas –, o sistema fiscal acaba por revelar um elevado potencial de intervenção junto do eleitorado, através de soluções que introduzem atenuações às referidas ablações para certas categorias de sujeitos.

[1545] A cada ano, são anunciadas e aprovadas novidades fiscais, são alterados, acrescentados ou corrigidos os regimes fiscais existentes. Os diferentes códigos (especiais) dos impostos são (por regra) alterados pelo menos uma vez por ano, no contexto de revisões e reformas de dimensão variável que em relação a cada um se vão sucedendo ou no âmbito da aprovação da Lei do Orçamento do Estado. O mesmo sucede, porém, em relação a diplomas que, face à natureza geral dos mesmos, deveriam (em princípio) beneficiar de uma maior estabilidade e duração, como é o caso da LGT e do CPPT, os quais (apesar do seu caráter geral e estrutural) acabam também por ser objeto de frequentes alterações.

A variabilidade do sistema fiscal constitui em grande medida o resultado de uma "hiperatividade" do normador fiscal, o qual tende a atuar de modo impulsivo e irrefletido, não contendo os respetivos impulsos reformistas e sujeitando o sistema fiscal a constantes alterações, cujas vantagens nem sempre são devidamente ponderadas e que muitas vezes mais não são do que o reflexo de alterações de orientação política e de fortes e constantes reivindicações corporativas de sectores económicos e grupos de pressão variados[1546]. Este desenfreado processo de produção normativa tem por consequência a acumulação de disposições jurídicas que refletem soluções que não são devidamente ponderadas, conduzindo à quase imediata necessidade de as corrigir, substituir ou eliminar[1547].

A acumulação de sucessivas alterações pontuais e de revisões normativas de amplitude variável, para além de ser suscetível de contribuir para que o sistema fiscal ou os seus diferentes subsistemas acabem por ser contaminados pela proliferação de contradições e omissões normativas – que os afetam nas respetivas dimensões de coerência e completude –, poderá conduzir ao progressivo afastamento das soluções e regimes jurídicos que neles se inserem perante as respetivas estruturas principiológicas originalmente concebidas. Neste contexto, a sucessão de alterações normativas poderá revelar-se uma causa autónoma para o desenvolvimento de iniciativas normativas de caráter estrutural, através das quais se procurará restaurar a coerência e a completude do sistema fiscal no seu conjunto ou em cada um dos diversos sectores (subsistemas fiscais) em que o mesmo se desdobra. Referimo-nos a verdadeiras "reformas fiscais" – portanto, *reestruturações sistémicas ou subsistémicas do material normativo fiscal, conforme, respetivamente, tenha por objeto o sistema fiscal globalmente considerado ou algum (ou alguns) dos seus subsistemas* –, que não se confundem com meras alterações normativas de âmbito alargado, uma vez que pressupõem uma revisão do material normativo à luz de uma renovada ideia de sistema, orientada por critérios ou princípios distintos daqueles que vigoravam até então[1548]. Intervenções deste tipo acabam por resultar justificadas quando, através de um juízo de ponderação, se conclua serem superiores os custos associados à manutenção de um agregado normativo defeituoso (como os que decorrem da sua instabilidade ou os que resultam

---

[1546] Cfr. GONZÁLEZ, Clemente Checa, *Persiguiendo la sombra de la justicia tributaria*, cit., 123; LOZANO, Ana María Juan, La racionalidad de las leyes..., cit., 247-248; VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2018, 340

[1547] Veja-se, a título de exemplo, a Declaração de Retificação n.º 7-A/2019, de 08 de março, que retificou a Lei n.º 3/2019, de 9 de janeiro (a qual alterou o CIRS, criando condições de acesso a incentivos fiscais em programas de construção de habitação para renda acessível); a Declaração de Retificação n.º 6/2019, de 01 de março, que retificou a Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro (LOE19); a Declaração de Retificação n.º 6/2018, de 18 de fevereiro, que retificou a Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro (LOE18); a Declaração de Retificação n.º 13/2017, de 13 de abril, que retificou o Decreto-Lei n.º 22/2017, de 22 de fevereiro, que procedeu à criação do Incentivo Fiscal à Produção Cinematográfica; a Declaração de Retificação n.º 10/2016, de 25 de maio, que retificou a Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março (LOE16).

[1548] Para uma aproximação ao conceito, cfr. MORAIS, Rui Duarte, As Reformas Fiscais do Presente, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 9, n.º 4, Inverno, IDEFF, Lisboa, 2017, 251.

da respetiva incapacidade para realizar os objetivos pretendidos), do que aqueles que decorrem da sua reforma (isto é, custos de natureza financeira, mas também os que resultam da própria instabilidade que à sua implementação se associa)[1549].

É certo que a liberdade conformadora reconhecida ao normador fiscal encontra-se parametrizada, como vimos, em termos de validade, pelas normas constitucionais fiscais e eventuais normas legais de valor reforçado e, em termos de aplicabilidade, por normas de Direito internacional e, sobretudo, de Direito da UE, de onde resulta que as opções daquele sempre se encontrarão qualitativamente delimitadas por um conjunto de ditames positivos e negativos, os quais impõem um certo número de conteúdos obrigatórios para as normas fiscais e impedem a adoção de outros. Para além desta delimitação do circuito de opções materiais entre as quais o normador fiscal se poderá mover na configuração do sistema fiscal, a intervenção daquele sobre o tecido normativo encontra-se condicionada do ponto de vista da frequência com que é promovida, não podendo as iniciativas de alteração, revisão ou reforma fiscal suceder-se com um ritmo que se revele incompatível com os níveis de estabilidade normativa reclamados pelo princípio da segurança jurídica[1550]. No entanto, os sujeitos de quem é exigida a aplicação das normas fiscais – os Tribunais, a Administração fiscal e os obrigados fiscais – são permanentemente confrontados com conjuntos normativos diacronicamente diferentes, como resultado de sucessivas inovações normativas fiscais, que em cada ano vão acrescentando, alterando ou suprimindo obrigações fiscais principais ou acessórias. Estas modificações normativas tendem a ser acompanhadas de dúvidas e dificuldades quanto à determinação do seu sentido e alcance, o que, para além de dificultar o conhecimento e compreensão das mesmas (aumentando, dessa forma, a incerteza jurídica)[1551], coloca entraves à respetiva aceitação social[1552].

Num contexto de elevada variabilidade, *resultará dificultada a absorção das normas pela consciência jurídica, sendo reduzida a respetiva exequibilidade e favorecida a sua interpretação e aplicação de modo contraditório*, aspeto que, com elevada frequência, acaba por conduzir a um aumento dos custos fiscais, tanto na modalidade de custos administrativos (resultantes da atuação da

---

[1549] Nas palavras de SALDANHA SANCHES, a incerteza associada à alteração normativa compreendida por uma iniciativa reformista poderá ser superada pela incerteza "que resulta da gestão de um sistema inteiramente afastado dos princípios que o deviam estruturar ou que originariamente o estruturavam, e onde se torna cada vez mais difícil encontrar alguma unidade sistemática entre regimes que se foram justapondo ao longo dos anos". Cfr. SANCHES, José Luís Saldanha, Manual de Direito Fiscal, cit., 177-178.

[1550] Em todo o caso, importa salientar que as exigências de estabilidade não serão constantes ao longo de todo o sistema fiscal, pelo que poderão fazer-se sentir de um modo mais intenso nuns domínios do que em outros. Assim, por exemplo, as opções estruturais do sistema fiscal deverão beneficiar de uma maior durabilidade do que as específicas soluções normativas que asseguram a sua concretização.

[1551] Cfr. MAYOL, Garrido Vicente, *Técnica Normativa en la elaboración de los proyectos de ley*, Revista española de la función consultiva, n.º 6, 2006, 131-132.

[1552] Cfr. GABARINO, Carlo, *Legal Interpretation of Tax Law...*, cit., 220.

Administração tributária e coletivamente suportados), como de custos de cumprimento (individualmente suportados pelos diferentes obrigados fiscais), mas também dos próprios custos com a administração da justiça, face à constante necessidade de ver esclarecida a correta interpretação das normas fiscais junto dos órgãos jurisdicionais competentes. Para além destes problemas, os quais, no essencial, contendem com a cognoscibilidade das normas fiscais, importa não esquecer que a constante alteração dos regimes jurídicos fiscais propiciará, numa perspetiva temporal, um desigual tratamento dos contribuintes e respetivas situações jurídico-fiscais. Com demasiada frequência, aqueles vêem-lhes ser aplicados regimes distintos em virtude da simples passagem do tempo, sendo que, em grande parte dos casos, os períodos temporais em causa revelam-se relativamente curtos. Pelos vários motivos enunciados, deverão ser adotadas todas as necessárias precauções para que as mudanças normativas ocorram de forma ordenada, para que o sistema não se converta numa selva inextricável[1553]. O simples facto de se associar à decisão de inovar normativamente um juízo sério sobre a sua necessidade, oportunidade e conveniência, face às circunstâncias do objeto de regulação e do próprio sistema jurídico, significará, em si mesmo, um passo importante no sentido da contenção deste excesso de variabilidade normativa de que padece o sistema fiscal.

2.1.2.3. Degradação da qualidade normativa

O aumento e constante alteração do universo de normas fiscais vigentes dificulta o seu conhecimento e compreensão, não apenas pelo comum dos contribuintes, mas também pelos diversos atores jurídicos que se movem no contexto do sistema fiscal (como advogados, funcionários tributários e juízes), os quais se revelam cada vez mais desorientados perante a imensa quantidade de normas fiscais com que são confrontados[1554]. No entanto, a alargada extensão do sistema fiscal e a frequência com que é alterado afetam também a própria atividade do normador, contribuindo para uma perda de qualidade das normas fiscais. Com efeito, fruto de uma certa voracidade arrecadatória, da velocidade das alterações normativas e da tentativa de resolver problemas da mais diversa ordem através do sistema fiscal (sociais, ambientais, económicos e até concorrenciais), observa-se uma degradação qualitativa do material normativo fiscal. A proliferação de núcleos sociais e económicos de reivindicação e negociação normativa e a necessidade de acautelar na normação interesses que se contradizem reciprocamente favorecem o desenvolvimento da atividade normadora em matéria fiscal sem os níveis

[1553] Cfr. LLORENTE, Francisco Rubio, *El papel del consejo de estado en el control de la calidad técnica de las normas*, *in* Revista Española de la Función Consultiva n.º 6, julio-diciembre, 2006, 30.

[1554] O tráfego jurídico acaba por ser sobrecarregado com mensagens normativas desnecessárias, as quais interferem negativamente sobre a comunicação das prescrições normativas aos respetivos destinatários. Cfr. MIGUEL, Francisco J. Laporta San, *El lenguaje y la ley*, cit., 104.

de ponderação e rigor que tal atividade reclama, conduzindo à aprovação de enunciados normativos que se apresentam débeis do ponto de vista da respetiva redação e sistematização e que se revelam incoerentes e impraticáveis.

O modo acelerado como se desenvolve a produção normativa reduz significativamente a possibilidade de a mesma se realizar de forma cuidada e ponderada, aspeto que propicia diversas debilidades, tanto de natureza formal como material. Desde logo, embora uma redação imperfeita dos enunciados normativos dificulte a sua interpretação e constitua um elemento potenciador de incertezas (se os enunciados normativos são imperfeitamente formulados, não se revelando capazes de transmitir com um mínimo de precisão a mensagem normativa, resultará dificultada a tarefa de os identificar e compreender) e injustiças (uma vez que as diferentes interpretações admitidas pelos enunciados normativos poderão conduzir ao tratamento diferenciado de situações subjetiva e objetivamente idênticas), regista-se uma proliferação de enunciados obscuros, confusos, vagos, ambíguos e excessivamente complexos[1555]. No entanto, a perda de qualidade normativa regista-se também ao nível da arrumação do material normativo – isto é, da sistematização das normas jurídicas –, aspeto que contribui para que o tecido normativo se torne mais instável, fragmentado, assistemático, contraditório, redundante e, de modo algo paradoxal, incompleto. De facto, a exposição do sistema fiscal a um amplo conjunto de reivindicações de natureza social, económica, cultural e ambiental, bem como os esforços encetados no sentido de os acautelar, levam o normador fiscal a desviar-se dos regimes fiscais gerais, através da consagração de regimes especiais e excecionais cuja acomodação sistemática nem sempre se revela simples. Para além destas debilidades que se podem considerar de ordem formal, outras se colocam, de feição material, as quais poderão, em todo o caso, constituir o reflexo das primeiras. Referimo-nos à aprovação de soluções normativas que – isoladamente consideradas ou na sua articulação com os demais regimes em vigor – se apresentam imperfeitas, pelo facto de não se revelarem aptas a produzir os efeitos que com elas foram visados, produzirem efeitos indesejados ou prejudicarem (inadvertidamente) a produção dos efeitos jurídicos visados com outras soluções ou regimes jurídicos presentes no sistema.

Não obstante as normas jurídicas estabelecerem prescrições comportamentais em atenção à necessidade de salvaguardar ou promover determinados bens ou valores jurídicos, a falta de qualidade

[1555] Poderá, aliás, suceder que a clareza e precisão normativa (mais do que não conseguida) nem sequer seja pretendida, por serem vistas como inconvenientes. Não nos referimos aqui ao eventual interesse de certos profissionais da área fiscal cuja atividade depende, em grande medida, da obscuridade dos enunciados normativo-fiscais, uma vez que se dedicam ao seu esclarecimento, mas ao próprio normador fiscal. Para além do facto de um tecido normativo mais claro e transparente se revelar suscetível de evidenciar a eventual existência de tratamentos privilegiados em relação a certas categorias de contribuintes ou situações, a opacidade das normas e regimes fiscais acaba, em certos casos, por assegurar uma certa "anestesia fiscal", diluindo a visibilidade das onerações fiscais e diminuindo a resistência oferecida ao seu cumprimento.

técnica – decorrente de uma ponderação e rigor insuficientes na sua elaboração – assume a potencialidade de frustrar tais propósitos[1556]. A este respeito, TOMÁS-RAMÓN FERNÁNDEZ[1557] refere-se a um processo de "degradação" normativa, como consequência de uma utilização incontinente, desordenada, oportunista, propagandística e superficial do poder normativo, a qual conduz à sua desvalorização e descrédito. Segundo o autor, não se trata de um mero problema de inflação legislativa, ou sequer da crescente complexidade que carateriza o sistema jurídico em virtude da sobreposição de "múltiplos legisladores" – internos e externos –, mas de um fenómeno mais grave, que corresponde à proliferação desordenada de leis oportunistas e triviais, caraterizadas pela fugacidade e pelo caráter conjuntural, que visam dar satisfação a reivindicações de pequenos grupos com que a maioria se considera, por uma ou outra razão, em dívida, as quais contribuem para destruir a previsibilidade e a constância no tempo dos parâmetros normativos que disciplinam a vida em sociedade, fazendo perigar o valor básico da autonomia pessoal e, com isso, a própria capacidade da sociedade organizar a convivência e assegurar a sua prosperidade.

A excessiva exposição às investidas dos grupos sociais e económicos favorecer a produção de normas caraterizadas pela fragilidade, precariedade e instabilidade, e (até) desprovidas de efetivo conteúdo normativo. Será o caso das "normas espetáculo" (também designadas por "normas manifesto" ou "normas propósito"), às quais não se associa uma pretensão de executoriedade, assumindo uma feição eminentemente propagandística, dirigindo-se a criar esperanças e espectativas na opinião pública ou num determinado grupo de destinatários ao qual se dirigem, ou através das quais se procura fazer transparecer uma imagem de empenho na resolução de certos problemas, sem que exista uma real intenção (ou, pelo menos, preocupação) de lhe assegurar uma adequada resolução[1558]. Basta, por vezes, que as normas ou regimes jurídicos existam, independentemente do seu conteúdo, interessando difundir o seu título, de modo a obter um certo efeito político. Neste sentido, são aprovados enunciados normativos carecedores de precisão e clareza normativa suficientes para que assumam caráter prescritivo, assumindo-se como meras declarações de caráter retórico e alcance indefinível; a soluções jurídicas para as quais inexistem condições materiais e humanas capazes de

[1556] Cfr. BUESO, Juan Cano, *Problemas constitucionales que condicionan la calidad de las normas*, in Revista Española de la Función Consultiva, n.º 6, julio-diciembre, 2006, 123. A falta de qualidade normativa pode, inclusivamente, colocar em crise a possibilidade de as normas produzirem os efeitos que através delas são pretendidos. Basta pensar que as normas que pretendam incentivar ou desincentivar comportamentos não serão capazes de assegurar o resultado pretendido se os seus destinatários não conseguirem decifrar as vantagens ou desvantagens que respetivamente se lhe associam.

[1557] Cfr. RODRÍGUEZ, Tomás-Ramón Fernández, *De la banalidad a la incoherencia y la arbitrariedad*, cit., 46-55.

[1558] Cfr. ARBOS, Xavier, *La crisis de la regulacion estatal*, cit., 270. Estas são, também, designadas por normas "manifesto" ou "propósito", face à circunstância de serem aprovadas mais para fazer uma declaração política ou para cumprir a aparência de que se cumpriu algum aspeto de um programa político, do que para conter mandatos que devam tornar-se efetivos. Cfr. GONZÁLEZ, Clemente Checa, *Persiguiendo la sombra de la justicia tributaria*, cit., 129, 131

assegurar a respetiva aplicação; a normas cujo início de vigência é temporalmente diferido, verificando-se uma posterior revogação antes sequer de produzirem os respetivos efeitos; ou a regimes jurídicos cuja aplicação resulta condicionada à aprovação de regulação posterior, a qual nunca chega a ser concretizada[1559].

A inexistência de uma real preocupação com a efetividade da normação emanada conduz à criação de normas que, por razões várias, se podem considerar "descartáveis", no sentido de que muitos dos seus preceitos carecem de uma efetiva força jurídica, reconduzindo-se a um Direito dúctil ou flexível (portanto, a instrumentos de "soft-law"). São, assim, editadas disposições que acabam por ser relegadas a uma função "ornamental", as quais – pese embora possam até assentar em boas intenções – carecem de garantias e de instrumentos eficazes para o seu cumprimento[1560]. Verifica-se, portanto, uma quebra da executoriedade normativa, que tem origem na multiplicação de enunciados normativos de caráter programático ou meramente simbólico, com uma forte componente política, mas de relevância jurídica reduzida ou inexistente[1561].

2.2. Pulverização de poderes normadores

Como tivemos oportunidade de assinalar em diversos momentos, o sistema fiscal assume uma estrutura normativa plural, a qual é integrada por estratos normativos diferenciados, mas que se relacionam reciprocamente. O Estado não reúne em si mesmo e num único órgão de natureza parlamentar a faculdade de produção normativa em matéria fiscal, antes se verificando uma irradiação de tal faculdade por núcleos de produção normativa colocados dentro ou fora da sua estrutura. Assim, numa perspetiva interna, para além de se observar um fenómeno de desparlamentarização ou de governamentalização do poder normativo fiscal, com a progressiva deslocação de tais competências do parlamento para o governo, regista-se também o reconhecimento de faculdades normadoras a entes

[1559] Cfr. BUESO, Juan Cano, Problemas constitucionales..., cit., 128-129. Será também o caso de certas normas introduzidas no sistema fiscal cujo início de vigência é postergado para um momento temporalmente distanciado. Se em certos casos tal opção procura assegurar à administração e aos contribuintes um período adequado para a habituação à nova realidade fiscal constituída e à implementação dos meios humanos e materiais (nomeadamente, tecnológicos) necessários à sua aplicação, noutros, porém, inexiste qualquer pretensão de que as mesmas venham a tornar-se vigentes, seja pelo sucessivo adiamento do início de vigência das mesmas, seja pela sua supressão antes de entrar em vigor, seja pelo adiamento da sua vigência para um momento em que titulares dos órgãos normativos poderão não ser os mesmos, empurrando para estes a responsabilidade pela sua aplicação ou forçando-os a responsabilizar-se pela não aplicação.

[1560] Cfr. GONZÁLEZ, Clemente Checa, Persiguiendo la sombra de la justicia tributaria, cit., 131.

[1561] É interessante observar o posicionamento assumido pelo Conseil Constitutionnel francês, o qual se pronunciou (expressamente) no sentido da inconstitucionalidade de disposições deste tipo, por carecerem de escopo normativo. Cfr. Décision du Conseil Constitutionnel n.° 2005-512 DC du 21 avril 2005, ponto 9, 16 e 17, disponível em www.conseil-constitutionnel.fr. Considerou que o respeito pelas exigências de clareza, inteligibilidade e acessibilidade da lei impõe a adoção de disposições suficientemente precisas, não se compatibilizando com a adoção de preceitos que careçam de escopo normativo.

territoriais menores, que os exercem por referência às respetivas circunscrições territoriais. Numa perspetiva externa, torna-se manifesta a existência de um crescente número de disposições normativas que reclamam uma pretensão aplicativa em território nacional, como sucede com normas internacionais e europeias. Aliás, na sequência de múltiplos compromissos assumidos pelo Estado português no contexto internacional, para além de se tornarem aplicáveis no sistema fiscal nacional dados normativos que não têm origem nos núcleos de produção normativa interna, o desenvolvimento das suas prerrogativas normadoras em matéria fiscal resulta fortemente condicionado, positiva (alterando o tecido normativo, não apenas quando considera adequado e pertinente, mas também a "reboque" de imposições externas, como as contrapartidas estabelecidas como condição da obtenção de financiamento externo ou as imposições reguladoras de origem europeia) e negativamente (omitindo a produção de soluções e regimes jurídicos que possam colidir com imposições que se lhe colocam no plano externo). Neste contexto de dispersão da função normadora, o sistema fiscal emerge como o resultado da ação concorrente de uma pluralidade de núcleos de produção normativa (internos e externos), os quais produzem impulsos que assumem sentidos por vezes divergentes e opostos, forçando a uma busca permanente por novos equilíbrios normativos.

Tendo em vista a assinalada pulverização dos poderes normadores, prosseguiremos com a análise individual dos planos em que a mesma se desenvolve, portanto, através: (i) da governamentalização dos poderes normativos fiscais; (ii) da descentralização dos poderes normativos fiscais; e (iii) da internacionalização e europeização dos poderes normativos fiscais.

2.2.1. Governamentalização dos poderes normativos fiscais

Podendo ser enquadrado num fenómeno de caráter mais alargado, que corresponde à desconcentração das faculdades normadoras estaduais, para o qual se teve oportunidade de chamar a atenção no Ponto 3.1.2. da Parte I, aquando da análise da complexidade do sistema jurídico numa perspetiva orgânica, a expressão "governamentalização" (ou, alternativamente, "desparlamentarização") do poder normativo fiscal procura aqui trazer à evidência um processo caraterizado por um aumento da preponderância do poder executivo na feitura das leis fiscais, o qual é produzido às custas de uma correspondente subalternização do papel que a esse nível é desenvolvido pelo Parlamento. Este, embora se encontre constitucionalmente investido numa posição preferencial no que respeita à atividade legiferante em matéria fiscal – face à reserva competencial de que beneficia –, acaba, na prática, por se recolher a uma posição secundária quanto ao seu exercício, registando-se uma tendência para limitar a sua intervenção à emissão de autorizações para que o Governo-legislador

assegure a disciplina jurídica dos mais variados núcleos materiais fiscais e, bem assim, à receção, discussão e (quando seja o caso) aprovação de propostas legislativas em matéria fiscal que lhe são apresentadas pelo Governo. Embora este seja um fenómeno que se observa com particular intensidade quando o partido de Governo dispõe de maioria absoluta no Parlamento, não deixa, contudo, de se registar nos casos em que tal condição não se verifica[1562].

Várias razões contribuem para a assinalada prevalência do Governo perante a Assembleia da República na disciplina das matérias fiscais. Sem assumirmos a pretensão de as esgotar, são aqui indicadas as principais. Desde logo, a disciplina dos impostos constitui, em larga medida, uma matéria de caráter eminentemente técnico, cujo domínio se encontra, não raras vezes, fora do alcance da grande maioria dos deputados, ao contrário do Governo, que dispondo de quadros técnicos especializados na matéria, terá maior facilidade na identificação e construção das soluções normativo-fiscais a implementar. Este aspeto constitui, por si só, um forte incentivo para que o Parlamento se limite a fixar numa autorização o sentido pelo qual se deverá orientar a disciplina de certo núcleo material fiscal, entregando a sua criação ao executivo, ou, em alternativa, para que se coloque numa posição de passividade, aguardando que este lhe apresente propostas legislativas, beneficiando, assim, de uma avançada e concretizada base de trabalho que se limita a controlar. Por outro lado, a "delegação" do processo legiferante no Governo permite subtrair a disciplina das matérias fiscais às eventuais perturbações que possam colocar-se no âmbito das discussões parlamentares emergentes quando o mesmo é desenvolvido pela Assembleia da República. Por este mesmo motivo, tenderá o Governo a apresentar-se em melhores condições de garantir a produção de corpos normativos em si mesmos dotados das desejadas caraterísticas da coerência e completude, ou do controlo do cumprimento destas exigências relativamente à introdução de novas soluções normativas nas estruturas normativas preexistentes no sistema fiscal. Ao mesmo tempo, o acesso direto a informação técnica necessária, a maior perceção das necessidades financeiras estaduais e do impacto que as soluções normativas a adotar poderão ter sobre as mesmas, ou mesmo uma superior consciência das reais capacidades do aparelho fiscal para assegurar a efetiva concretização das construções normativas fiscais idealizadas, constituem fatores que abonam em favor da assunção pelo Governo do exercício de faculdades normadoras em matéria fiscal.

[1562] A detenção da referida maioria permite ao partido maioritário, com elevado grau de facilidade, subtrair à discussão parlamentar a aprovação de diplomas incidentes sobre matéria fiscal, mediante a aprovação de leis que autorizem o Governo a discipliná-las, bem como transformar a Assembleia da República num simples órgão de "ratificação" das propostas legislativas que lhe vão sendo apresentadas pelo Governo. A propósito da questão, e assinalando o contributo da formação de maiorias parlamentares absolutas para a erosão da intervenção parlamentar em matéria fiscal, cfr. GONZÁLEZ, Clemente Checa, *Persiguiendo la sombra de la justicia tributaria*, cit., 37 e seguintes; JIMÉNEZ, Adolfo Martín, *Legalidad, Procedimiento Legislativo y calidad de las normas tributarias, Aportes del Derecho Comparado*, in Revista Análises Tributario, n.º 269, junio, 2010, AELE, Perú, 13.

Como é consabido, a disciplina dos impostos tende a ser reservada, no que respeita à configuração das suas dimensões essenciais, à intervenção do órgão legiferante primário. Não será de outra forma no sistema fiscal português, no qual a disciplina dos elementos essenciais dos impostos, dos benefícios fiscais e das garantias dos contribuintes se encontra acometida à intervenção formal da Assembleia da República, como decorrência da articulação das disposições normativas da al. i) do n.º 1 do artigo 165.º e do n.º 2 do artigo 103.º da CRP. Trata-se de uma das exigências decorrentes do designado "princípio da legalidade fiscal", o qual impõe, ainda, que a disciplina de tais elementos seja desenvolvida de modo tão concretizado quanto possível, para que dela derivem os necessários critérios de decisão das situações concretas[1563]. Embora o normador constituinte tenha privilegiado – pelo menos, numa perspetiva formal – a intervenção da Assembleia da República perante a do Governo, no que respeita à produção normativa naquelas matérias, não deixou, no entanto, de admitir a possibilidade de ser este último a assegurar a sua disciplina material, ainda que subordinando a sua intervenção à produção de uma autorização legislativa pela primeira. Daqui resulta que a intervenção parlamentar tanto pode assumir caráter material, disciplinando por si os núcleos materiais objeto de reserva, como assumir caráter meramente formal, limitando-se a autorizar o governo-legislador a disciplinar certos núcleos materiais identificados numa lei de autorização que fixe o enquadramento e os limites em que tal disciplina se deverá mover. Ainda que, como se referiu, em termos formais, a intervenção do Governo se encontre subalternizada à intervenção da Assembleia da República, em termos materiais, em virtude da constante concessão de autorizações para que legisle em matéria fiscal reservada, aquele tem-se assumido como órgão legislativo fiscal por excelência[1564]. Aliás, a preponderância da intervenção do Governo na disciplina da matéria dos impostos será empiricamente observável mediante a confrontação dos principais códigos fiscais vigentes no nosso sistema fiscal, constatando-se que sua maioria foi aprovada mediante decreto-lei autorizado[1565]. De todo o modo, tais

[1563] Cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 345-346. Trata-se de uma exigência que vale apenas para matéria de impostos, aspeto que resulta claro quando consideradas as referências ao "regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas".

[1564] Cfr. DOURADO, Ana Paula, O Princípio da Legalidade Fiscal, cit., 84.

[1565] Veja-se, neste sentido, que: a LGT foi aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro, na sequência da autorização legislativa concedida pela Lei n.º 41/98, de 4 de agosto; o CPPT foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro, na sequência de autorização legislativa concedida pela Lei n.º 87-B/98, de 31 de dezembro; o EBF foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho, na sequência de autorização legislativa concedida pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro; o CIRS foi aprovado pelo Decreto-Lei 442-A/88, de 30 de novembro, e o CIRC pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro, ambos na sequência de autorizações legislativas concedidas pela Lei n.º 106/88, de 17 de Setembro; o CIVA foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro, na sequência de autorização legislativa concedida pela Lei n.º 42/83, de 31 de Dezembro; o CIMI e o CIMT foram aprovados pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro, na sequência de autorização legislativa concedida pela Lei n.º 26/2003, de 30 de julho. Os últimos diplomas citados estiveram, também, na base da atual redação do CIS, ainda que este tenha sido originariamente aprovado pela Lei n.º 150/99, de 11 de setembro.

autorizações, ainda que não forneçam uma direta regulação dos núcleos materiais aos quais se reportam, devem funcionar como linhas de orientação política das soluções jurídicas a adotar por parte do Governo[1566], exigindo-se, para o efeito, que delimitem de modo suficientemente concretizado "o objeto, o sentido, a extensão e a duração da autorização"[1567]. Aliás, no que especificamente respeita à matéria dos impostos integrante do âmbito da reserva, as leis de autorização não podem constituir "cheques em branco", devendo ser dotadas de uma determinação mínima[1568], sob pena de resultar esvaziada a própria função habilitante que se impõe à Assembleia da República, quando a partir delas não seja possível identificar critérios orientadores da atividade concretizadora do Governo, dotados de autonomia em relação àqueles que genericamente resultam dos parâmetros normativo-constitucionais fiscais a que a atividade legiferante resulta adstrita[1569].

A acrescer a estas situações, verifica-se que, mesmo nos casos em que o legiferante primário conserva na sua esfera competencial a regulação de matérias fiscais, a intervenção daquele ocorre, frequentemente, na sequência de propostas legislativas que lhe são apresentadas pelo Governo, as quais acabam por ser aprovadas, com maiores ou menores alterações, em função do debate parlamentar produzido sobre a matéria[1570]. Neste contexto, merecem, aliás, especial destaque, as sucessivas alterações promovidas anualmente aos diferentes diplomas normativos fiscais em resultado de disposições inseridas nas Leis do Orçamento do Estado, aprovadas pela Assembleia da República, sob proposta do Governo[1571].

[1566] Cfr. CORREIA, José Manuel Sérvulo, Legalidade e Autonomia Contratual nos Contratos Administrativos, Almedina, Coimbra, 1987, 198-199.

[1567] Cfr. n.º 2 do artigo 165.º da CRP.

[1568] Neste sentido, e fornecendo uma breve análise sobre a conformidade jurídica – face aos parâmetros citados – de algumas das autorizações que serviram de base à intervenção legiferante do Governo em matéria fiscal, cfr. DOURADO, Ana Paula, O Princípio da Legalidade Fiscal, cit., 86, 89-93.

[1569] Concretizando, exige-se que as leis de autorização, sirvam de: (i) conteúdo material bastante da lei de concretização; (ii) linha de orientação do legislador delegado; e (iii) elemento de informação genérica das inovações a introduzir no ordenamento para os particulares. Cfr. Acórdão do TC n.º 538/92, de 11 de janeiro, disponível em www.tribunalconstitucional.pt. Neste acórdão, o TC declarou a inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, da norma da alínea b) do artigo 50.º da Lei n.º 2/92, de 9 de Março, a qual estabelecia uma autorização legislativa para a aprovação do Código das Avaliações referentes à propriedade rústica e urbana, em termos excessivamente genéricos – portanto, incumprindo as exigências supramencionadas.

[1570] Ao abrigo da faculdade que é conferida ao Governo nos termos da al. d) do n.º 1 do artigo 197.º da CRP. Muitos outros poderiam ser indicados, mas, a título de mero exemplo, pense-se no caso da aprovação dos Códigos do IUC e do ISV, concretizada através da Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho, a qual teve por base a Proposta de Lei n.º 118/X do Governo; no caso da reforma da tributação das sociedades, concretizada através da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, a qual teve por base a Proposta de Lei n.º 175/XII, do Governo; ou no caso da reforma da fiscalidade verde, concretizada pela Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro, a qual teve por base a Proposta de Lei n.º 257/XII, do Governo.

[1571] Cfr. al. g) do artigo 161.º da CRP. Ao contrário do que sucede em outros sistemas fiscais, como o italiano (cfr. artigos 23.º e 81.º e al. e) do artigo 117.º da Constituição italiana) ou o espanhol (cfr. n.º 7 do artigo 134.º da Constituição espanhola), inexiste qualquer disposição na CRP que condicione a possibilidade de introduzir ou alterar normas fiscais através da Lei do Orçamento do Estado. Na verdade, tal possibilidade acaba por ser implicitamente admitida pelo n.º 5 do artigo 165.º da CRP, uma vez que, ao prever a possibilidade de através dela a Assembleia autorizar o governo a legislar sobre matéria fiscal, determina, por maioria de razão, que o possa fazer através da própria Lei do Orçamento. Neste sentido, cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 350.

Poder-se-á pensar que a participação de ambos os órgãos no processo legiferante conduz a um incremento da qualidade legislativa e dos níveis de democraticidade – e, portanto, de consenso – associados às normas assim produzidas. Não será, necessariamente, assim. Por um lado, no caso de propostas de lei apresentadas pelo Governo à Assembleia que especificamente versam sobre matéria fiscal, o decurso do processo legislativo poderá conduzir a uma perda da coerência e completude do corpo normativo inicialmente proposto, em virtude das múltiplas alterações que sobre a sua redação original poderão incidir, fruto da discussão parlamentar e da auscultação dos mais variados grupos de interesse. Não é infrequente que, fruto das sucessivas tentativas de agradar às diversas forças envolvidas, de modo a assegurar a sua aprovação, o resultado final do processo legislativo se afaste significativamente do projeto que lhe serviu de base, ganhando em consensualidade e perdendo em qualidade legislativa. Por outro lado, através de propostas de lei de largo espetro apresentadas pelo Governo à Assembleia, nas quais são contidas disposições de caráter fiscal, acaba por se possibilitar a introdução de modificações no sistema fiscal sem que as mesmas sejam objeto de uma discussão efetiva e, não raras vezes, sem que as forças parlamentares sequer tomem verdadeira consciência das mesmas e das respetivas consequências – o que, por exemplo, não sucede nos casos em que o Governo é autorizado a legislar, porquanto em tais situações sempre resultará condicionado nas suas opções pelo teor das normas autorizativas.

2.2.2. Descentralização dos poderes normativos fiscais

Tivemos oportunidade de analisar que o sistema jurídico-normativo se pode desdobrar em sistemas que são desenhados dentro das suas fronteiras, em razão da existência de um fenómeno de descentralização dos poderes estaduais em entidades de menor dimensão. Estas são constituídas com o propósito de promover a prossecução de interesses públicos específicos, de modo a assegurar uma intervenção específica ou de proximidade, em relação a certos conteúdos materiais ou a certas delimitações territoriais. No âmbito deste processo descentralizador, pessoas coletivas dotadas de autonomia em relação à pessoa coletiva Estado, para além de se tornarem responsáveis por específicos interesses públicos (que constituem as suas atribuições), são investidas de um conjunto de poderes funcionais (competências) dirigidos à sua prossecução. Neste contexto, será possível observar a entrega de faculdades normadoras em matéria fiscal a entidades territoriais menores – no caso do sistema fiscal português, às Regiões Autónomas e às Autarquias Locais –, aspeto que contraria a ideia

de uma centralização do poder normador fiscal na figura do Estado[1572]. Esta pulverização das faculdades normadoras fiscais constitui uma expressão (no domínio fiscal) do caráter espacialmente complexo do sistema jurídico. No contexto descentralizador enunciado, o poder fiscal deixa de estar concentrado nas mãos do Estado, para passar a ser partilhado com entes territoriais menores[1573], pelo que a articulação do exercício de tais faculdades – portanto, a coordenação entre tais entidades entre si e o Estado – será essencial para garantir a coerência e completude do tecido normativo fiscal e, assim também, a própria consecução das finalidades do sistema fiscal[1574].

As Regiões Autónomas (dos Açores e da Madeira) beneficiam de um estatuto constitucional de autonomia político-administrativa[1575], o qual, na sua dimensão de "autonomia financeira"[1576], para além de lhes assegurar a disposição sobre um conjunto de receitas fiscais[1577], compreende a reunião na sua esfera jurídica de faculdades normadoras em matéria fiscal[1578]. Estas faculdades – que se encontram

---

[1572] CASALTA NABAIS refere-se a uma divisão vertical de poderes, reclamada por razões de ordem técnica ligadas à funcionalidade e operacionalidade do Estado, que permite superar a centralização do poder, através de formas de descentralização administrativa e política. Cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo, Almedina, Coimbra, 1988, 279. A este respeito, PIETRO BORIA assinala que a evolução jurídico-institucional do Século XX comportou a superação dos esquemas usuais de sistematização das relações fiscais e, em especial, da compreensão do sistema fiscal com uma lógica necessariamente estadual. Por efeito da ação de forças corrosivas vigorosas, o princípio unitário de organização estadual deteriorou-se, conduzindo a que a compreensão do sistema fiscal como uma estrutura monolítica acabasse por resultar superada por via da sua transição para uma estrutura pluralista capaz de assegurar a integração e articulação do sistema estadual com outros, de base supraestaduais (como o da UE) e infraestaduais (como os que decorrem da consagração de entes territoriais menores). Cfr. BORIA, Pietro*, Il Sistema Tributario*, 18-19. Qualificando o fenómeno assinalado como um "policentrismo normativo", cfr. CARPENTIERI, Loredana, *Le fonti del diritto tributario*, cit., 184.

[1573] Neste contexto, e no que respeita à descentralização do poder fiscal, CASALTA NABAIS afirma que enquanto que, relativamente ao poder fiscal do Estado, a Constituição se limita a declarar um poder "inato ou congénito", que constitui um "mero reflexo da sua soberania e do seu caráter fiscal" e que não careceria sequer de ser afirmado no texto constitucional, já no que respeita às comunidades territoriais menores a previsão constitucional do seu poder fiscal assume natureza constitutiva, de tal modo que, sem essa previsão, o mesmo não poderá existir. Cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo, Almedina, Coimbra, 1988, 286. O nosso sistema constitucional assenta no princípio da descentralização territorial (cfr. artigo 6.º), não sendo apenas o Estado o detentor do poder tributário – isto é, do poder de criar e lançar tributos e impostos –, uma vez que também as Regiões Autónomas e as Autarquias Locais dispõem de poderes fiscais. Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, MOREIRA, Vital, Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I, cit., 1090.

[1574] Ainda que com uma amplitude distinta, a propósito desta necessidade, cfr. GARCIA, Felipe Romero, *El valor sistema tributario...,* cit., 18.

[1575] O qual se fundamenta "nas suas características geográficas, económicas, sociais e culturais e nas históricas aspirações autonomistas das populações insulares", visando "a participação democrática dos cidadãos, o desenvolvimento económico-social e a promoção e defesa dos interesses regionais, bem como o reforço da unidade nacional e dos laços de solidariedade entre todos os portugueses". Cfr. n.º 2 do artigo 6.º e artigo 225.º da CRP.

[1576] A propósito da autonomia financeira das Regiões Autónomas, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, As finanças das Regiões Autónomas numa perspectiva jurídica (aproximação ao Direito Financeiro Regional), 4-5, disponível em http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/26413/1/15%20-%20DFin%20regional.pdf.

[1577] Um direito que encontra previsão desde a redação originária da Constituição, e que atualmente se encontra previsto na al. j) do n.º 1 do artigo 227.º da CRP, que prevê que as Regiões Autónomas, "nos termos dos estatutos e da lei de finanças das Regiões Autónomas", dispõem "das receitas fiscais nelas cobradas ou geradas, bem como de uma participação nas receitas tributárias do Estado, estabelecida de acordo com um princípio que assegure a efetiva solidariedade nacional, e de outras receitas que lhes sejam atribuídas e afetá-las às suas despesas".

[1578] Trata-se, em rigor, de faculdades normadoras que se estendem para além do domínio dos impostos, abrangendo, ainda, tributos de outra natureza. Em todo o caso, na presente análise interessa-nos, apenas, as faculdades normadoras que se reportam à disciplina de matéria fiscal.

previstas na al. i) do n.º 1 do artigo 227.º da CRP e se desdobram entre o (i) "exercício de poder fiscal, nos termos da lei" e (ii) a "adaptação do sistema fiscal às especificidades regionais, nos termos de lei quadro da Assembleia da República"[1579] – têm, ao longo dos tempos, vindo a ser exercidas pelas Regiões Autónomas com níveis de intensidade muito diferentes.

Embora encontre respaldo constitucional e se encontre legalmente densificado nos artigos 57.º e 58.º da LFRA e nos Respetivos Estatutos Político-Administrativos[1580] – através das faculdades de criação (e assim, também, de modificação e extinção) de impostos de vigência exclusiva na sua circunscrição territorial e de lançamento de adicionais sobre a coleta dos impostos em vigor no seu território –, o exercício de poder fiscal pelas Regiões Autónomas revela-se pouco expressivo, limitando-se à aprovação de derramas regionais[1581], sem que se registem inovações ao nível da criação originária de impostos regionais, aspeto que, em larga medida, se deverá ao imperativo de não sobreposição dos mesmos relativamente aos impostos nacionais. De facto, resulta do referido artigo 57.º que os impostos de âmbito regional não podem incidir "sobre matéria objeto da incidência prevista para qualquer dos impostos de âmbito nacional, ainda que isenta ou não sujeita, ou, nela não constando, possa ser suscetível de integrar essa incidência" e, bem assim, que os mesmos caducam caso venham a ser posteriormente criados impostos semelhantes de âmbito nacional[1582]. Esta disposição, que, no essencial, procura assegurar que da pulverização dos poderes normativos fiscais não resultam quebras na coerência do sistema fiscal, reduz drasticamente a possibilidade de criação de tais figuras impositivas, face à circunstância de o sistema fiscal nacional se encontrar munido de impostos com bases de incidência alargadas, os quais tendem a cobrir os diferentes índices através dos quais a capacidade contributiva se manifesta (o rendimento, o património e a despesa), sobrando um espaço muito reduzido para que as Regiões Autónomas possam movimentar-se neste contexto[1583]. A este fator

---

[1579] Trata-se de prerrogativas que, pese embora não constassem da redação originária da CRP, nela foram incorporadas em virtude das revisões constitucionais de 1982 e 1989. A dependência do exercício de tais faculdades da aprovação de legislação que as disciplinasse acabou por determinar que a seu efetivação ocorresse em momento posterior, aquando da aprovação da primeira Lei das Finanças das Regiões Autónomas (Lei n.º 13/98, de 24 de fevereiro). A propósito desta evolução, cfr. VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, cit., 167-170. A concretização legal das referidas competências encontra respaldo nos artigos 55.º e seguintes da Lei das Finanças das Regiões Autónomas (LFRA), a Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de setembro.

[1580] No caso do Estatuto Político-Administrativo da Região Autónoma dos Açores (aprovado pela Lei nº 39/80, de 5 de agosto), nos artigos 20.º e 50.º; e, no caso do Estado Político-Administrativo da Região Autónoma da Madeira (aprovado pela Lei n.º 13/91, de 5 de junho), nos artigos 107.º e 134.º e seguintes).

[1581] Criada na Região Autónomas dos Açores, aprovada pelo Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, de 17 de outubro; e na Região Autónoma da Madeira pelo Decreto Legislativo Regional n.º 14/2010/M, de 5 de agosto.

[1582] Cfr. n.ºs 1 e 2 do artigo 57.º da LFRA.

[1583] Alertando para o esvaziamento desta competência face à concreta configuração dos impostos nacionais, cfr. VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, cit., 175. Em abstrato, colocar-se-ia, por exemplo, a hipótese de criação de um imposto estático sobre o património de natureza móvel, face à inexistência de um imposto que sobre eles incida, tanto em termos efetivos como potenciais, sem prejuízo da necessidade de o articular devidamente com o IUC e

acresce ainda a necessidade de aquelas regiões – fortemente afetadas pela insularidade – manterem regimes fiscais atrativos, de modo a captar sujeitos passivos e investimento para o respetivo território, dimensão que poderia resultar prejudicada pela criação de novas figuras impositivas. Ao contrário das faculdades normadoras que se acabam de analisar, as Regiões Autónomas têm-se socorrido de modo particularmente intenso da faculdade – que se encontra densificada no artigo 59.º da LFRA – de adaptação do sistema fiscal às especificidades regionais (uma espécie de "regionalização de impostos nacionais"[1584]), lançando mão das diversas oportunidades de desagravamento dos regimes fiscais que lhe são disponibilizadas pelo citado artigo, tais como a redução das taxas aplicáveis aos impostos nacionais, a concessão de deduções à coleta relativamente a lucros reinvestidos e a concessão de benefícios[1585], conforme se pode observar a partir dos diplomas que, respetivamente, asseguram a referida adaptação no território das Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira[1586].

A organização democrática estadual pressupõe também a existência de Autarquias Locais, as quais correspondem a pessoas coletivas territoriais dotadas de órgãos representativos, que visam a prossecução de interesses próprios das populações respetivas[1587]. Também estas são constitucionalmente configuradas como entes territoriais dotados de autonomia, beneficiando de um conjunto de prerrogativas tendentes a garantir a sua efetividade[1588]. De modo a assegurar essa autonomia numa perspetiva financeira, impõe a Constituição que as Autarquias disponham de "património e finanças próprios" e que as suas "receitas próprias" incluam "obrigatoriamente as provenientes da gestão do seu património e as cobradas pela utilização dos seus serviços"[1589]. No

---

desde que a sua concreta configuração não prejudicasse "a troca de bens e serviços entre os diferentes pontos do território nacional", como exige o n.º 1 do artigo 57.º da LFRA.

[1584] Neste sentido, cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 310.

[1585] Do artigo 59.º da LFRA resultam as seguintes possibilidades: (i) a redução das taxas nacionais do IRS, do IRC, do IVA e dos IECS, até ao limite de 30 % e dos impostos especiais de consumo; (ii) aplicação nas Regiões Autónomas das taxas reduzidas do IRC definidas em legislação nacional; (iii) a conceção de deduções à coleta relativa aos lucros comerciais, industriais e agrícolas reinvestidos pelos sujeitos passivos; e (iv) a concessão de benefícios fiscais temporários e condicionados, relativos a impostos de âmbito nacional e regional, em regime contratual, aplicáveis a projetos de investimentos significativos.

[1586] Na Região Autónoma dos Açores a adaptação do sistema fiscal é assegurada, de modo global, pelo Decreto Legislativo Regional n.º 2/99/A, de 20 de janeiro. Por sua vez, na Região Autónoma da Madeira, a adaptação do sistema fiscal às especificidades regionais é promovida por diferentes diplomas parciais: em matéria de IRS, é assegurada pelo Decreto-Legislativo Regional n.º 3/2001/M, de 22 de fevereiro; em matéria de IRC, é assegurada pelo Decreto-Legislativo Regional n.º 2/2001/M, de 22 de fevereiro; em matéria de benefícios fiscais, é assegurada pelo Código Fiscal do Investimento na Região Autónoma da Madeira, aprovado pelo Decreto Legislativo Regional n.º 24/2016/M, de 28 de junho.

[1587] Cfr. artigo 235.º da CRP.

[1588] Cfr. n.º 1 do artigo 6.º da CRP. Em geral, sobre este estatuto, Cfr. OLIVEIRA, António Cândido, Direito das Autarquias Locais, 2.ª edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2014, 69 e seguintes.

[1589] Quanto a estas dimensões, a Constituição é perentória quanto ao modo como deverá ser assegurada aquela autonomia. Cfr. n.ºs 1 e 3 do artigo 238.º da CRP. Para além da sua expressa previsão constitucional, a autonomia financeira das autarquias constitui uma exigência do próprio processo de descentralização estadual previsto no artigo 237.º da CRP.

entanto, ao contrário do que (como vimos) sucede relativamente às Regiões Autónomas, o estatuto constitucional de autonomia das Autarquias Locais não assume a disposição de "poderes tributários" como imperativa, limitando-se a prevê-la como uma mera possibilidade, a ser concretizada – se for caso disso – pelo legislador ordinário[1590]. Ainda que se encontre vinculado a desenvolver soluções legais tendentes a assegurar a efetiva autonomia financeira daquelas entidades – sob pena de, inclusivamente, poder incorrer em inconstitucionalidade por omissão –, aquele não se encontra obrigado a fazer do poder tributário uma dessas soluções[1591]. Apesar do que antecede, optou o legislador por incluir o reconhecimento dos referidos poderes às autarquias entre o leque de soluções jurídicas através das quais procura assegurar a sua autonomia financeira[1592]. A este respeito, o legislador adotou – nas als. c) e d) do artigo 6.º e no artigo 15.º do RFALEI – um conceito amplo de "poderes tributários", a ele reconduzindo faculdades ao nível da criação e conformação de tributos, mas também competências de natureza executiva ou operativa, como será o caso da sua liquidação e cobrança[1593]. Neste ponto – e considerando o presente âmbito investigatório –, importa perceber se naqueles se incluem poderes de criação ou conformação em matéria fiscal. A questão é pertinente, face às condicionantes a que a disciplina dos impostos se encontra constitucionalmente sujeita, considerando a vigência do princípio da legalidade fiscal, do qual decorre a exigência de que a mesma seja obrigatoriamente promovida por via de lei (com sujeição ou não à reserva competencial da Assembleia da República, conforme as matérias), porquanto, como é consabido, às autarquias não são constitucionalmente reconhecidas faculdades legiferantes. Uma vez que o "poder tributário local" se exprime por via de regulamentos[1594], não se revela simples a compatibilização do exercício de faculdades conformadoras pelas autarquias em matéria de impostos com as referidas exigências do

[1590] Cfr. n.º 4 do artigo 238.º da CRP. A disposição normativa citada não estava presente na redação original da Constituição, tendo-lhe sido acrescentada na revisão constitucional de 1997.

[1591] A autonomia financeira das Autarquias Locais tende a ser suportada no reconhecimento às autarquias de um conjunto de prerrogativas no contexto patrimonial, orçamental, tributário, creditício e de tesouraria (neste sentido, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas, Direito Financeiro Local (Finanças locais), 2.ª Edição, CEJUR, Braga, 2015, 32 e seguintes). Considerando que, como tivemos oportunidade de explicar, a componente tributária constitui uma mera possibilidade, nada obstará – em abstrato – a que o legislador assegure a autonomia financeira local excluindo a prerrogativa tributária e reforçando as demais prerrogativas.

[1592] Não temos aqui em vista a mera participação das autarquias nas receitas de impostos (estaduais) – como é o caso do IRS e do IVA (cfr. al. g) do artigo 14.º e als. c) e d) do n.º 1 do artigo 25.º do RFALEI) –, ou sequer da titularidade, total ou parcial, das receitas de outros (locais) – como é o caso do IMI, do IMT e do IUC (cfr. als. a), b) e d) do artigo 14.º, al. a) do n.º 1 do artigo 23.º do RFALEI).

[1593] As quais se encontram densificadas nas als. c) e d) do artigo 6.º e nos artigos 15.º e seguintes do RFALEI. Como se poderá observar, o legislador adotou um conceito alargado de "poderes tributários", reconduzindo ao conceito, não apenas as faculdades de criação ou conformação de tributos, mas também competências de natureza operativa, tais como a sua liquidação e cobrança.

[1594] Cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo, Almedina, Coimbra, 1988, 287-288.

princípio da legalidade fiscal[1595]. Apesar disso, a partir da exigência de articulação e compatibilização prática dos princípios da autonomia local (na sua dimensão de autonomia financeira) e do princípio da legalidade fiscal (na sua dimensão de reserva parlamentar fiscal), poderá identificar-se fundamento bastante para que se assuma como constitucionalmente admitida uma certa moderação deste último, abrindo-se a possibilidade de "delegação legal" no poder normativo das autarquias de alguns "desenvolvimentos" dos elementos essenciais dos impostos[1596]. Será a partir desde enquadramento que resulta atribuído aos municípios um conjunto de prerrogativas – legalmente conformadas – que (ainda) podem ser consideradas manifestações de poder fiscal, a exercer por via regulamentar, como será o caso: (i) da concreta modelação - legalmente balizada - das taxas aplicáveis em sede de IMI, o que envolve, não apenas a fixação das suas taxas gerais, mas também a aplicação de majorações e minorações de taxas, no âmbito da promoção de políticas de conservação do património, acesso à habitação, proteção da família, fixação da população ou combate a incêndio, etc.[1597]; (ii) da concessão de benefícios fiscais relativamente aos impostos próprios[1598]; (iii) da possibilidade de deliberar o lançamento de uma derrama – um imposto adicional – sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC que corresponda à proporção do rendimento gerado na sua área geográfica por sujeitos passivos pessoas coletivas que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola[1599]; e (iv) da faculdade de fixar a sua participação na coleta de IRS dos contribuintes residentes

[1595] Desde logo, encontram-se arredados da possibilidade de criação de impostos ou de sequer modelar as respetivas bases de incidência. Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Direito Financeiro Local..., cit., 191-193.

[1596] Cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo, Almedina, Coimbra, 1988, 371-372.

[1597] Cfr. artigo 112.º do CIMI. Sobre esta questão, cfr. SILVA, Hugo Flores da, O Imposto Municipal sobre Imóveis: considerações sobre um imposto local, in Questões Atuais de Direito Local, n.º 13, janeiro/março, 2017, 53-56.

[1598] Cfr. al. d) do artigo 15.º e artigo 16.º do RFALEI, artigo 112.º-A do CIMI e – por exemplo – os artigos 44.º-B do EBF. Sobre esta possibilidade, no âmbito do IMI, cfr. SILVA, Hugo Flores da, O Imposto Municipal sobre Imóveis: considerações sobre um imposto local, in Questões Atuais de Direito Local, n.º 13, janeiro/março, 2017, 56-59. A propósito da compatibilização do exercício de tais faculdades pelos municípios com o princípio da legalidade fiscal – ainda que a propósito de um regime similar, existente no contexto da contribuição autárquica –, veio o TC esclarecer que, ainda que o princípio da autonomia local, não possa – por si só – justificar uma restrição à reserva parlamentar em matéria fiscal, sempre poderá legitimar que as Autarquias Locais assumam uma intervenção regulamentar limitada no domínio da taxa dos impostos, desde que: (i) se trate de impostos de natureza local (ainda que lançados, liquidados e cobrados pelo Estado); (ii) os limites mínimo e máximo da taxa sejam rigorosamente fixados pela lei; e (iii) o respetivo intervalo seja razoavelmente estreito. Cfr. Acórdão do TC n.º 57/95.

[1599] Cfr. al. c) do artigo 14.º e artigo 18.º do RFALEI. No que respeita a esta possibilidade (lançamento da derrama) e respetiva compatibilidade com o princípio da legalidade fiscal, considerou o TC valerem as precisas razões que levam a concluir pela possibilidade acometer aos municípios a decisão sobre a concreta taxa de IMI a aplicar, dentro de limites legalmente balizados, ainda que aqui seja superior o espaço conformação (margem de liberdade) que lhes é conferido, não apenas por lhes ser admitido lançar ou não o imposto, mas também por serem superiores os limites quanto à fixação da taxa. Cfr. Acórdão do TC n.º 57/95.

na respetiva circunscrição numa percentagem inferior a 5%, a qual determina que o valor da diferença seja atribuído aos munícipes-contribuintes através de uma dedução à coleta do seu IRS[1600].

***

O assinalado processo de descentralização dos poderes normadores fiscais, mediante o alargamento dos mesmos a entidades diferentes do Estado central, como sucede nos analisados casos das Regiões Autónomas e das Autarquias Locais, constitui um evidente foco de complexificação do sistema fiscal. O reconhecimento constitucional da sua existência e a atribuição a estes entes territoriais de poderes normativos próprios que se espraiam (também) pelas matérias fiscais, determina uma pulverização dos centros institucionais autorizados a contribuir para a formação do complexo normativo que compõe o sistema fiscal, dando origem à formação, no interior deste, de específicos regimes fiscais de vigência territorialmente determinada, que procuram adaptar os regimes gerais às especificidades e condicionalismos regionais ou locais. A proteção constitucional conferida a esta ideia de adaptação – na qual assenta o próprio processo descentralizador – vem conferir um substrato legitimador para uma diferenciação territorial do tratamento jurídico-fiscal concedido aos contribuintes, sem que daí resulte uma irremediavel violação do princípio da igualdade fiscal[1601].

A diferenciação de regimes fiscais revela-se especialmente problemática quando abordada ao nível local, considerando o amplo número de municípios existentes e o facto de cada um deles, através do exercício das respetivas faculdades normadoras, construir regimes fiscais próprios e diferenciados dos demais, os quais resultam sujeitos a um controlo menos intenso do que aquele que se regista ao nível da criação de regimes fiscais de âmbito regional e nacional. O assinalado problema regista-se com particular intensidade a propósito da possibilidade de concessão de benefícios fiscais relativamente aos impostos próprios. Enquanto as demais prerrogativas fiscais que lhes são concedidas se encontram fortemente delimitadas do ponto de vista legal, limitando-se os municípios a uma densificação de regimes legalmente balizados – é assim no caso da fixação das taxas gerais e especiais de IMI, no caso do lançamento da derrama ou da redução da percentagem de participação

[1600] Cfr. al. c) do n.º 1 do artigo 25.º e o artigo 26.º (em especial o seu n.º 4) do RFALEI. Nas palavras de SÉRGIO VASQUES, trata-se de uma espécie de "derrama negativa" que tem por subjacente o propósito de criar um mecanismo de diferenciação territorial da carga fiscal. Cfr. VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2018, 195. A propósito desta questão, foi o TC chamado a pronunciar-se sobre a conformidade constitucional do regime jurídico enunciado, na medida em que dele decorre uma diferenciação de tratamento entre sujeitos passivos, que não se fundamenta na sua diferente capacidade contributiva, mas no local onde têm o respetivo domicílio fiscal, tendo decidido pela sua não inconstitucionalidade, por considerar que a autonomia local constitui um valor suficientemente relevante para permitir uma diferenciação das cargas fiscais a que os contribuintes resultam sujeitos em função da diferente localização da respetiva residência, desde que essa diferença não assente em critérios puramente arbitrários, nem se mostre desrazoável e desproporcionada. Cfr. Acórdão do TC n.º 711/2006.

[1601] Conforme se esclarece (por referência ao poder local) no Acórdão do TC n.º 57/95.

no IRS, uma vez que nesses casos os municípios se haverão de mover dentro dos limites legalmente fixados para o efeito, numa perspetiva qualitativa e quantitativa –, no caso da atribuição de benefícios fiscais o legislador não fixou quaisquer condicionantes qualitativas e quantitativas relativamente às soluções jurídicas a adotar[1602]. Na verdade, através da habilitação concedida aos municípios no artigo 16.º do RFALEI, o legislador transfere para a esfera jurídica daqueles o poder normador fiscal nos exatos termos em que a Constituição lho concede, acabando por – em certa medida – esvaziar o conteúdo da reserva legal fiscal constitucionalmente estabelecida. Sérias reservas poderão, por isso, ser levantadas relativamente ao modo – excessivamente permissivo – como se encontra legalmente concretizada a prerrogativa de concessão de benefícios fiscais pelos municípios em relação aos "impostos próprios"[1603]. Cumpre, aliás, chamar aqui a atenção para o curioso caso dos efeitos da concessão de isenções no âmbito de impostos "locais", sobre impostos que não assumem tal natureza. Referimo-nos ao facto de o n.º 3 do artigo 135.º-C do CIMI, a respeito do AIMI, prever que no valor tributável não será contabilizado o valor dos prédios que no ano anterior tenham estado isentos ou não sujeitos a tributação em IMI, o que significa que uma isenção concedida por parte de um município no âmbito de um imposto local reproduz os seus efeitos no âmbito de um imposto que não tem essa natureza e cuja receita não lhe é destinada.

Colocando-se numa posição de grande proximidade em relação aos sujeitos visados pela sua atuação, estas entidades territoriais encontram-se particularmente expostas à influência dos mais variados grupos de pressão de nível regional ou local, os quais condicionam de modo especialmente intenso o exercício dos respetivos poderes fiscais. Ao mesmo tempo, o reconhecimento destes poderes aos entes territoriais regionais e locais está na origem de um fenómeno de concorrência fiscal interna, o qual se carateriza pelo facto de aqueles se socorrerem das faculdades de intervenção fiscal que lhe

[1602] Nos termos do artigo 16.º do RFALEI, as condições para a sua atribuição podem resumir-se nos seguintes termos: (i) dimensão objetiva – tratar-se de impostos próprios; (ii) dimensão finalística – a atribuição dos benefícios ter por objetivo a tutela de interesses públicos relevantes com particular impacto na economia local ou regional; (iii) dimensão orgânica – segregação competencial entre a criação dos benefícios pela assembleia municipal por via regulamentar e a sua atribuição pela câmara municipal; (iv) dimensão temporal – atribuição por um prazo máximo de 5 anos, renovável por uma vez com igual limite temporal.

[1603] Segundo SÉRGIO VASQUES, esta possibilidade acaba por comportar uma grave lesão ao princípio da legalidade fiscal – na sua dimensão de reserva parlamentar – que o princípio da autonomia local não parece ser capaz de justificar. Cfr. VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2018, 196. Veja-se que a amplitude das competências concedidas aos municípios neste domínio assegura-lhes a possibilidade de utilizar isenções parciais para fixar o IMI abaixo dos intervalos previstos no artigo 112.º do CIMI e a possibilidade de fixar taxas reais de IMT inferiores às que resultam do artigo 17.º do CIMT. Aliás, a possibilidade de concessão de benefícios fiscais em sede de IMT revela-se – de certo modo – contraditória. Ao contrário do que sucede com o IMI, em relação ao qual o legislador concede aos municípios a faculdade de fixar a concreta taxa aplicável dentro de determinadas balizas legalmente fixadas, no caso do IMT tal faculdade não lhes será reconhecida – porventura, por considerar tratar-se de uma figura impositiva menos propícia a ser utilizada com propósitos redistributivos ou indutivos. Apesar disso, a ampla margem de liberdade concedida aos municípios ao nível da concessão de benefícios fiscais parece assegurar-lhes tal possibilidade.

são reconhecidas para fomentar a captação de pessoas, empresas e investimento para a sua circunscrição territorial, às custas dos demais, contribuindo, também para a concorrência fiscal internacional, com especial destaque para a Região Autónoma da Madeira, a qual se assumiu no contexto internacional como um preponderante "destino fiscal" (aspetos sobre os quais nos pronunciamos no Ponto 2.3.). No caso dos municípios tornam-se particularmente evidentes os perigos associados à "eleitoralização" do exercício de competências normadoras fiscais, em virtude da assinalada proximidade com os destinatários das suas decisões, mas também pela própria pressão resultante da criação de regimes fiscais mais favoráveis por parte dos municípios "vizinhos", o que pode levar – e, não raras vezes, leva – os eleitos locais a decidir mais com base em reivindicações dos munícipes do que com base nos específicos interesses públicos locais colocados sob a sua responsabilidade[1604]. Na decisão de concessão de benefícios não deverão os municípios perder de vista que a mesma deverá partir, por um lado, de uma análise rigorosa da situação financeira inicial do município e das necessidades financeiras decorrentes da sua atividade; e, por outro, dos específicos interesses públicos que deverão resultar subjacentes à decisão de concessão dos benefícios fiscais em causa. Fora desta equação deverão ficar eventuais interesses ou pressões de ordem eleitoral. Os municípios passam a ser positivamente julgados em função do nível de desagravamentos fiscais concedidos – e para isso contribui, em larga medida, a atuação da comunicação social, através da rotulações como "municípios amigos do contribuintes" ou através da enunciação de listas daqueles que oferecem maiores reduções fiscais –, sem que, por exemplo, se atenda à posição financeira em que os mesmos se encontram ou aos níveis quantitativos e qualitativos de serviços públicos por eles disponibilizados. As circunstâncias descritas conduzem a que os entes locais fiquem, de certo modo, reféns dos próprios poderes que lhe são reconhecidos.

2.2.3. Internacionalização e europeização dos poderes normativos fiscais

A pulverização dos poderes normativos fiscais não se alimenta exclusivamente de fatores de ordem interna, para ela contribuindo também dimensões de ordem externa. Para além do contributo do supra mencionado processo de descentralização – o qual envolve o reconhecimento de faculdades normadoras em matéria fiscal a entes territoriais regionais e locais –, será possível observar a atribuição de competências da mesma natureza a entidades que se posicionam fora do perímetro estadual – isto é, que fazem parte de sistema jurídicos distintos do sistema jurídico de base estadual

[1604] A propósito da questão, no contexto das competências dos municípios em sede de IMI, cfr. SILVA, Hugo Flores da, O Imposto Municipal sobre Imóveis: considerações sobre um imposto local, Questões Atuais de Direito Local, n.º 13, Janeiro/Março, 2017, AEDRL, Braga, 56, 58-59.

que se toma por referência (o português), encontrando, assim, o seu fundamento de unidade fora deste. Trata-se de núcleos de produção normativa em matéria fiscal que, embora se movimentem no cenário internacional, são reconhecidos pela Constituição enquanto norma sobre normas, o que permitirá que as normas que neles têm origem passem a integrar o sistema fiscal português.

Quanto ao processo de formação de normas fiscais de Direito internacional, como vimos, é o mesmo influenciado pela inexistência de um ente dotado de vida própria fora do perímetro estadual que imponha a sua vontade aos demais sujeitos de Direito internacional. Ainda que, em abstrato, as normas de Direito internacional possam ser qualificadas nas categorias de normas de Direito internacional geral – as de origem consuetudinária e princípios gerais – e de normas de Direito internacional particular – as de origem convencional –, verificamos que, em concreto, aquelas que se revestem de intencionalidade normativa fiscal tendem a reconduzir-se a esta segunda categoria, constando de convenções internacionais – de geometria objetiva e subjetivamente variável – através das quais os Estados acordam entre si o modo como resultarão disciplinadas as relações jurídicas fiscais conexas com os respetivos territórios. São, portanto, normas fiscais que constituem o produto de uma concertação de vontades entre um ou mais estados e que, deste modo, não lhes são unilateralmente impostas por terceiras entidades, pressupondo, aliás, na sua formação, uma intervenção dos órgãos nacionais. Para além destes recursos normativos (reconduzíveis a instrumentos de "hard-law"), será de assinalar neste contexto a preponderância desempenhada pelos instrumentos de "soft-law". Organizações internacionais como a OCDE, a OMC, a ONU, o Banco Mundial ou o FMI, pese embora não beneficiem da faculdade de emanar normas fiscais juridicamente vinculativas para os Estados ("hard-law") – o que, em abstrato, seria possível face ao disposto no n.º 3 do artigo 8.º da Constituição –, acabam por condicionar a normação fiscal interna dos diferentes Estados através da emanação de instrumentos que elaboram por si mesmas – portanto, sem intervenção direta dos Estados –, tais como catálogos de princípios e regras, diretrizes, códigos de conduta, recomendações, etc. Através destes instrumentos, procuram estabelecer parâmetros uniformes ao nível internacional, que deverão ser observados tanto pelos seus países membros como pelos que não o sejam, modificando, para o efeito, a sua legislação interna[1605]. A título de exemplo, pense-se nos modelos de

[1605] Cfr. CALDERÓN, José Manuel Carrero, La globalización económica y su incidencia sobre el derecho financiero y tributario: ¿implicaciones sobre la protección de los bienes jurídicos globales?, in Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid, n.º 16, 2012, 354-355, disponível em https://repositorio.uam.es/handle/10486/662710. No que respeita à sua produção, são elaboradas sem intervenção direta ou indireta dos parlamentos nacionais e, na melhor das hipóteses, nela podem participar representantes dos Estados membros da organização internacional em causa, pelo que as normas que se estabelecem não gozam da legitimidade democrática, possibilidade de debate, publicidade e transparência que tendem a caraterizar os núcleos de produção normativa tradicionais; os sujeitos afetados por estes instrumentos têm poucos meios para intervir e participar na sua elaboração, assim como possuem escassos mecanismos que permitam o controlo da sua legalidade ou da sua coercibilidade.

convenção, nas diretrizes sobre preços de transferência ou sobre concorrência fiscal prejudicial, nas recomendações em matéria de combate ao branqueamento de capitais, todos da OCDE, ou das próprias diretrizes que o FMI e o Banco Mundial utilizam quando negoceiam com os diferentes Estados aquando da concessão de crédito internacional. Falamos aqui de instrumentos nos quais os Estados não participam, pelo menos não diretamente (o que lhes vai merecendo a designação de "backdoor rules"), mas que se veem forçados a cumprir, ainda que por motivos distintos daqueles que decorrem dos instrumentos de "hard-law". Mesmo que o seu incumprimento não possa ser sindicado administrativa ou jurisdicionalmente, no atual contexto de globalização económica torna-se cada vez mais frequente que os Estados se vejam obrigados a modificar os seus sistemas fiscais, dando observância aos referidos instrumentos, uma vez que, se não o fizerem, podem ser atingidos com determinado tipo de "contramedidas" por parte das organizações e instituições que as elaboraram, como, por exemplo, a sua inclusão numa "lista negra", sanções económicas, obstáculos a operações com o país incumpridor por um bloco de países que estabelecem legislação fiscal que o determina (como é o caso das contramedidas propostas pela OCDE relativamente aos países incluídos na lista negra dos paraísos fiscais), ou a supressão de pagamentos no âmbito do financiamento internacional[1606].

Por sua vez, as normas de Direito da UE dotadas de intencionalidade normativa fiscal tanto podem constituir o resultado de uma vontade concertada dos Estados – como sucederá com aquelas que resultem impressas nos seus Tratados institutivos –, como podem ser o resultado do exercício de faculdades normadoras neles reconhecidas às instituições europeias. Trata-se, no caso destas últimas, de normas jurídicas produzidas por uma entidade (a UE) que se posiciona para lá das fronteiras estaduais. De facto, os impostos estaduais são encarados pela UE com desconfiança, face à circunstância de poderem constituir entraves à realização do projeto de integração europeia, sendo neste contexto que lhe são reconhecidas faculdades normativas em matéria fiscal. Conforme se explicou em momento anterior da presente investigação, em função do específico modo como os impostos nacionais sejam configurados, a partir deles podem resultar limitações ou entraves à concretização das liberdades europeias fundamentais (liberdade de circulação de mercadorias,

[1606] Cfr. CALDERÓN, José Manuel Carrero, *La globalización económica...*, cit., 355-356. Trata-se do problema das normas de "soft-law", as quais apresentam as caraterísticas do Direito na medida em que almejam influenciar ou restringir a liberdade daqueles a quem se dirigem; porém, falta-lhes a natureza jurídica ou vinculante do Direito, sendo integradas por recomendações, declarações, acordos, ditames, comunicações, códigos de conduta, amplamente utilizadas pelas instituições e organizações internacionais, que tendem a formular diretrizes com o objetivo de estabelecer uma série de critérios ou pautas de atuação que devem ser seguidas na esfera internacional pelos países, sejam ou não seus membros, cuja finalidade última é que os mesmos sejam convertidos em legislação interna. Cfr. GONZALEZ, Clemente Checa, *Globalización económica y principios tributarios*, Revista Mexicana de Derecho Constitucional, Núm. 22, enero-junio, 2010, 103, disponível em http://www.scielo.org.mx/pdf/cconst/n22/n22a3.pdf.

pessoas, serviços e capitais) e, assim, à instituição e funcionamento do mercado interno. Por esse motivo, as normas fiscais europeias evidenciam uma lógica eminentemente negativa, visando atenuar (ou, em certos casos, eliminar) o poder fiscal dos Estados-Membros, de modo a evitar uma utilização discriminada ou protecionista das normas fiscais nacionais. Várias são, por isso, as normas dos tratados institutivos que se revelam dotadas de uma – específica ou genérica – intencionalidade normativa fiscal. Para além destas, e ao abrigo das faculdades normadoras reconhecidas às instituições da UE, são emanadas normas de Direito secundário incidentes sobre matéria fiscal. Nuns casos surgem sob a roupagem de regulamentos, prosseguindo um objetivo de uniformização dos regimes fiscais dos Estados-Membros, e noutros, sob a forma de diretivas, prosseguindo um objetivo de harmonização das legislações fiscais dos Estados-Membros. Todo este acervo normativo – melhor analisado no Subcapítulo II do Capítulo II da Parte II – será aplicável no sistema fiscal nacional, em virtude dos mecanismos de receção consagrados na Constituição. Apesar das faculdades normadoras juridicamente vinculantes para os Estados-Membros, as quais lhes são reconhecidas pelos Tratados, as instituições da UE socorrem-se, com elevada frequência, de instrumentos de "soft-law". É assim, sobretudo, em virtude das limitações que o exercício de tais faculdades enfrenta, tais como a delimitação material do âmbito das suas competências normadoras, as quais se dirigem, essencialmente, à proteção do mercado interno; a morosidade que carateriza o processo de negociação e emanação de regulamentos e diretivas, a qual nem sempre se compatibiliza com a urgência da intervenção normativa; e a sujeição à regra da unanimidade, a qual inviabiliza uma grande parte das iniciativas normadoras. O recurso a tais instrumentos de caráter dúctil ou flexível acaba por constituir uma alternativa mais expedita e eficiente no que respeita à prossecução das suas atribuições, registando-se uma proliferação de comunicações, códigos de conduta, livros verdes, recomendações, etc., através dos quais as Instituições europeias procuram fixar o sentido interpretativo para certas disposições normativas de Direito primário ou secundário, bem como dirigir convites aos Estados-Membros para que adotem certo tipo de regulações em matéria de impostos, através do exercício das respetivas faculdades normativas internas, promovendo-se, por essa via, uma aproximação das regulações jurídicas vigentes nos seus sistemas fiscais. De modo algo paradoxal, assinala-se também aqui que, pese embora lhes falte o caráter juridicamente vinculante, se tem vindo a associar consequências de caráter jurídico à inobservância de instrumentos de "soft-law", como é, concretamente, o caso da hipótese de os Estados que não as observem virem a ser alvo de ações de incumprimento[1607]. Esta é, contudo, uma observação que deverá ser assumida com alguma moderação,

[1607] A propósito da questão, ainda que fora do domínio fiscal, cfr. ABREU, Joana de Covelo, *Infringement procedure and the Court of Justice as an EU*

uma vez que as referidas ações sempre terão por base o incumprimento de um concreto parâmetro normativo ("hard-law") de Direito primário ou secundário que os instrumentos de "soft-law" procuram interpretar ou densificar.

***

O assinalado fenómeno de pulverização dos poderes normativos em matéria fiscal, seja numa perspetiva interna, através de uma distribuição de tais competências entre os diferentes órgãos estaduais ou do reconhecimento de tais prerrogativas a entes territoriais menores, seja numa perspetiva externa, mediante a abertura a núcleos de produção normativa que se colocam numa posição de estraneidade em relação ao sistema jurídico, como sucede com os que servem de base à produção de normas internacionais e europeias, contribui de modo determinante para o sucessivo alargamento do universo de normas fiscais que integram o sistema fiscal e para o estado de permanente transformação que tende a caraterizá-lo. Para além das normas fiscais internas (de base estadual, regional ou local), criadas de acordo com os princípios constitucionais fiscais, existe um corpo normativo produzido para lá das fronteiras estaduais, cuja formação não se orienta necessariamente pela mesma principiologia jurídica e que ingressam no sistema interno numa posição especialmente reforçada (pelo menos, do ponto de vista aplicativo). O facto de as diversas "entidades" às quais são reconhecidas faculdades normadoras fiscais serem movidas por interesses próprios, frequentemente diferenciados e (até) reciprocamente conflituantes, favorece uma maior dispersão normativa, em atenção à necessidade de acautelar os múltiplos interesses envolvidos através da consagração de regimes especiais e excecionais, mais determinando um aumento dos momentos de tensão e conflitualidade com os quais o tecido normativo fiscal é confrontado.

2.3. Concorrência fiscal

O conceito de concorrência fiscal é utilizado com o propósito de assinalar um cenário caraterizado por uma disputa entre entidades detentoras de poder fiscal, as quais dele se socorrem com vista a produzir desagravamentos fiscais para que sujeitos (pessoas coletivas ou singulares) não residentes fixem no respetivo território o seu domicílio ou a sua sede, ou para que a ele dirijam o seu investimento. Ainda que seja mais frequente a sua utilização por referência à identificação no contexto internacional, no qual os diferentes Estados se digladiam entre si na captação de contribuintes e de

---

law's assurer: Member States' infringements concerning failure to transpose Directives and the principle of an effective judicial protection, *in* Dário Moura Vicente (Ed.), *Towards a Universal Justice? Putting international courts and jurisdictions into perspectives*, Brill / Nijhoff, 2014, 468-475.

investimento, socorrendo-se, para o efeito, da introdução de desagravamentos fiscais no seu sistema fiscal, a verdade é que um fenómeno análogo se poderá registar numa perspetiva interna, por referência ao facto de entes territoriais menores se socorrerem dos poderes que lhes são constitucionalmente atribuídos, como forma de trazer para o seu território sujeitos residentes e investimento que alternativamente seria alocado a outros. Assim sendo, importará proceder a uma distinção fundamental entre a concorrência fiscal internacional e a concorrência fiscal interna.

Quando se fala de concorrência fiscal tem-se em vista, por regra, um cenário em que os diferentes Estados instrumentalizam os respetivos sistemas fiscais ao propósito de captação de contribuintes e investimento externos, socorrendo-se de regimes jurídicos especiais, os quais estabelecem desagravamentos fiscais para sujeitos passivos residentes noutros territórios que pretendam fixar a sua residência ou investir no território nacional[1608]. Tendo sido já considerada em diversos momentos ao longo da presente investigação, a questão será aqui abordada, apenas, topicamente. Sem prejuízo de outros, cumpre salientar três fatores pela respetiva importância para a emergência do fenómeno de concorrência fiscal internacional: (i) a progressiva supressão de barreiras físicas e jurídicas à circulação de pessoas, bens, serviços e capitais a uma escala transacional, a qual trouxe aos indivíduos e empresas a possibilidade de se deslocarem entre diferentes territórios e de neles se fixarem; (ii) o desenvolvimento dos meios de transporte e das infraestruturas que se lhe associam, o qual permitiu um encurtamento significativo do tempo de deslocação física de pessoas e bens entre os diversos pontos do globo; e (iii) o desenvolvimento dos meios de comunicação, o qual trouxe a possibilidade de comunicação instantânea entre sujeitos independentemente do respetivo distanciamento temporal, a realização de pagamentos via digital e a emergência de uma subespécie de comércio, assente na transação de produtos intangíveis de base digital (comércio eletrónico). Estes fatores contribuíram (determinantemente) para a formação de um cenário no qual os agentes económicos – uma vez libertos das tradicionais restrições físicas e jurídicas à sua deslocalização – passam a dispor de elevada mobilidade, tornando-se real a possibilidade de se fixarem ou deslocarem a respetiva atividade para outros territórios, com o propósito de beneficiar das vantagens que os mesmos lhes possam proporcionar. Conscientes de tal realidade, os Estados passam a socorrer-se dos mais variados expedientes com o propósito de aproveitar a elevada mobilidade dos agentes

[1608] Ainda que o fator fiscal não constitua o único a ser tomado em consideração neste contexto, conscientes da indiscutível importância que, no atual estádio de internacionalização, a configuração dos sistemas fiscais assume quanto à decisão de localização das atividades económicas, os Estados procuram disponibilizar aos indivíduos e empresas um clima fiscal favorável à sua fixação no respetivo território, o que conduz a que os mesmos compitam entre si para assegurar o maior número de contribuintes para o seu território. Cfr. GONZALEZ, Clemente Checa, *Globalización económica y principios tributarios*, cit., 80. Em geral, sobre a preponderância da dimensão fiscal na tomada de decisões económcias, cfr. YONAH, Reuven S. Avi, *Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State*, in Harvard Law Review, Vol. 113, n.º 7, 2000, 1575 e seguintes.

económicos e, assim, trazê-los para o seu território. Um desses expedientes consiste na utilização dos respetivos sistemas fiscais para – através de regimes de desagravamento fiscal – lhes oferecer oportunidades de minimização dos respetivos encargos fiscais, em troca da sua fixação ou da realização de atos de investimento no seu território[1609]. A partir do momento em que certos Estados ingressam em iniciativas deste tipo, faz-se sentir – segundo uma lógica de osmose normativa fiscal internacional – sobre os demais a necessidade de transformação do respetivo sistema fiscal para que o mesmo não perca atratividade. O imposto torna-se, assim, um preponderante instrumento de captação de investimento estrangeiro, servindo de base a uma lógica de concorrência entre os Estados assente na capacidade de definição de soluções e regimes fiscais que se revelem atraentes para empresas e indivíduos estrangeiros ("atratividade fiscal"), o que conflui no estabelecimento de uma espécie de "mercado de impostos", no qual a oferta de uma redução do imposto constitui a mercadoria de troca para a localização de negócios no território nacional[1610]. A concorrência fiscal poderia ser benéfica caso estivesse em causa uma autêntica e verdadeira competição fiscal entre os Estados para a fixação de atividades e investimento no seu território, o que, no entanto, acaba por não se observar, registando-se uma proliferação de regimes fiscais privilegiados ou preferenciais que assumem como único objetivo a deslocalização de riqueza para o seu território, de um modo artificial e pouco transparente[1611].

Em todo o caso, como se assinalou, não só ao nível internacional se regista o problema da concorrência fiscal, podendo este ser observado também – embora em circunstâncias distintas – no plano interno. O reconhecimento de poderes fiscais aos entes regionais e locais contribuiu para a formação de um importante fenómeno de concorrência fiscal interna, o qual se carateriza pelo facto de

---

[1609] Cfr. YURRITA, Miguel Ángel Collado, FLOR, Luis María Romero, *El Sistema Tributario Español*, cit., 50.

[1610] Cfr. BORIA, Pietro, *Il Sistema Tributario*, cit., 25-26.

[1611] Em abstrato, será possível equacionar que a pressão competitiva possa: incentivar os Estados a manter um equilíbrio entre a oferta de serviços públicos e o nível de imposição fiscal, por aí decorrendo uma maior eficiência da despesa pública e a neutralização do sobredimensionamento da administração pública; e propiciar menores custos de produção, como resultado da redução da pressão fiscal sobre as empresas que operam, não apenas nos mercados nacionais, mas também internacionais. Cfr. LÓPEZ, Jorge Martín, *Competencia fiscal perjudicial, paraísos fiscales e intercambio de información tributaria*, *in* Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria, Atelier, Barcelona, 2012, 344; GONZALEZ, Clemente Checa, *Globalización económica y principios tributarios*, cit., 82. Neste contexto, apontava SALDANHA SANCHES que a concorrência fiscal não se revela intrinsecamente patológica, podendo favorecer o desenvolvimento de um Estado mais eficiente, capaz de conseguir uma produção de bens públicos por um preço menor, onerando menos os seus contribuintes e, desse modo, forçando os Estados seus concorrentes ao mesmo comportamento (redução da corrução e do desperdício, por exemplo), caso em que há vantagens para o Estado que foi obrigado a aumentar a sua eficiência. No entanto, a concorrência fiscal raramente tem essa natureza. Cfr. SANCHES, José Luís Saldanha, Justiça Fiscal, cit., 67. Com efeito, tal acaba por não se verificar na prática, uma vez que: (i) apenas comporta uma menor pressão fiscal para certos tipos de bases fiscais, as que assumem natureza móvel ou transferível; (ii) dela não decorre uma otimização do *sector* público, uma vez que a redução da pressão fiscal para as bases fiscais móveis não implica, como contrapartida, um gasto público mais eficiente, porquanto é compensado por um maior recurso ao endividamento e por um reforço das cargas fiscais impostas às bases fiscais dotadas de menor ou nenhuma mobilidade. Cfr. LÓPEZ, Jorge Martín, *Competencia fiscal perjudicial, paraísos fiscales e intercambio de información tributaria*, cit., 344.

aqueles se socorrerem das faculdades de intervenção fiscal que lhe são reconhecidas para fomentar a captação de pessoas, empresas e investimento para a sua circunscrição territorial, às custas dos demais. O fenómeno descrito regista-se ao nível das Regiões Autónomas – não tanto pelas faculdades de criação e conformação de impostos regionais, as quais não têm tido expressão relevante, mas, sobretudo, pelas faculdades de adaptação do sistema fiscal nacional às especificidades regionais –, as quais concorrem entre si e com o território continental e, bem assim, com territórios estrangeiros. O exercício de tais faculdades reflete-se, com assinalável preponderância, tanto ao nível da concorrência fiscal interna, como internacional. Na verdade, beneficiando de um enquadramento fiscal especial ao nível do Direito da UE[1612], às Regiões Autónomas é reconhecida a faculdade de aproximação do sistema fiscal nacional às necessidades e especificidades regionais e o desenvolvimento de importantes faculdades normadoras fiscais de vigência regional, por aqui decorrendo a possibilidade de constituírem regimes fiscais privilegiados – assentes numa generalizada redução de taxas e proliferação de benefícios fiscais –, como forma de cativar investimento e contribuintes externos para o seu território, favorecendo, dessa forma, o respetivo desenvolvimento económico. Caso paradigmático será, aliás, o da Região Autónoma da Madeira, a qual acabou por se afirmar ao nível internacional como um "destino" fiscal privilegiado[1613]. Em todo o caso, também ao nível local serão identificáveis importantes focos concorrenciais. As Autarquias Locais (em rigor, os municípios, uma vez que as freguesias se encontram arredadas do exercício de tais faculdades) concorrem entre si através da utilização das faculdades de intervenção fiscal que lhe são reconhecidas como forma de fomentar a captação de pessoas, empresas e investimento para a sua circunscrição territorial, às custas dos demais. Neste ponto, importam sobretudo as faculdades de fixação de taxas dentro de balizas legalmente fixadas, a possibilidade de abdicar de uma parcela ou da totalidade da participação variável no IRS, dando origem a deduções à coleta de IRS de que beneficiam os respetivos munícipes e a concessão de benefícios fiscais relativamente a impostos próprios – conforme se explica no Ponto 2.2.2. De facto, certas vulnerabilidades de que padecem alguns (muitos) municípios – como será o caso da desertificação ou falta de emprego – convidam à adoção de agressivas formas de captação de munícipes e de investimento para as suas circunscrições territoriais pela via fiscal, como forma de as contrariar, levando-os a abdicar de importantes parcelas da respetiva receita (potencial) com a sua concretização. A partir daqui, acaba por se registar um efeito espiral, como resultado de um

[1612] Ao qual se alude no Ponto 2.4.4. do Subcapítulo II do Capítulo II da Parte II.

[1613] Cfr. Decreto Regulamentar n.º 53/82, de 23 de Agosto. A propósito do tema e dos problemas a ele associados, cfr. VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, cit., 180-184; PEREIRA, Jaime Aneiros, *Special Tax Zones (STZS) in the European Union and their impact on direct and indirect taxation: The case of the Madeira Free Trade Zone and the Vigo zona franca*, *in* Revista General de Derecho Europeo, N.º 41, 2017, 38 e seguintes.

generalizado efeito de imitação, provocado pela pressão gerada nos entes locais em virtude dos desagravamentos fiscais concedidos pelas autarquias vizinhas, com graves consequências ao nível da perda de receita fiscal e da (consequente) degradação da situação financeira dos municípios e dos serviços públicos por estes prestados.

3. Tipologia (aberta) das disrupções sistémicas

Uma vez identificados os principais fundamentos – mediatos – da emergência de disrupções sistémicas no agregado normativo disciplinador dos impostos, importará avançar com uma identificação tipificante das suas principais manifestações.

A despeito de se poder considerar um conceito bem mais alargado, um exercício de feição realista evidencia que um número significativo de tais disrupções ganha corpo por meio da existência de contradições e incompletudes. Por conseguinte, sendo certo que outras patologias se poderão reconduzir, direta ou indiretamente, ao conceito amplo de "disrupção" – e.g., absurdos, esquecimentos (de alíneas ou números, aquando de republicações), simples "gralhas", etc. –, será essencialmente tendo em vista estas duas realidades que prosseguiremos.

Salientamos, uma vez mais, que as realidades sugeridas encontram frequentemente espaços de confluência e mesmo de sobreposição, de modo que não é de excluir que certas debilidades possam simultaneamente ser consequências e vice-versa. Pense-se, por exemplo no que denominamos instabilidade fiscal e que qualificamos como uma consequência das disrupções sistémicas, a qual, sob uma diferente perspetiva, poderá ser apreendida como uma disrupção ou como um fator propulsor de disrupções sistémicas.

3.1. Debilidades ao nível da expressão jurídico-normativa

Para além dos requisitos que se dirigem ao agregado normativo-fiscal – portanto, globalmente considerado –, também as suas disposições normativas – individualmente consideradas – deverão revestir-se de certas caraterísticas para que cumpram as exigências impostas pelo princípio do Estado de Direito. Da natureza eminentemente restritiva da imposição fiscal deverá extrair-se um dever de especial cuidado por parte do legislador fiscal no que concerne à concretização dos enunciados normativos que lhe servem de base, não apenas ao nível da seleção das concretas soluções neles incorporadas com vista à consecução das finalidades do sistema fiscal (perspetiva material), mas também ao nível da sua redação e organização (perspetiva formal). Esta será uma exigência que se lhe impõe a partir de diretrizes de ordem constitucional, que parametrizam o desenvolvimento da sua

atividade, como será o caso (evidente) dos princípios constitucionais formais da segurança jurídica e da proteção da confiança[1614] – os quais, em termos simples, exigirão que a redação e organização das normas seja promovida de modo adequado a que as mesmas possam ser compreendidas pelos respetivos destinatários, para que possam antecipar os efeitos das suas condutas[1615] –, da legalidade fiscal – no que respeita às exigências de densidade normativa –, mas também de princípios constitucionais de ordem material, tais como os princípios da igualdade, capacidade contributiva, Estado social, proteção da família, etc., na medida em que o respetivo cumprimento possa resultar prejudicado em virtude da ausência de rigor na formulação dos enunciados normativos e respetiva sistematização. Por outro lado, quando os enunciados normativos são deficientemente formulados, não só a consecução dos objetivos regulatórios associados às específicas normas que através deles se pretendeu estabelecer pode resultar prejudicada[1616], como podem também os efeitos patológicos daí decorrentes podem influir sobre outras normas, conflituando com a sua aplicação ou comprometendo os propósitos regulatórios a elas associados[1617]. Sendo assim, e dependendo do posicionamento relativo das normas jurídicas que por este motivo sejam afetadas, poderão as mesmas vir a constituir parâmetros de controlo da conformidade jurídica das normas cujos enunciados resultam deficientemente redigidos[1618].

Os enunciados normativos constituem o suporte textual das normas jurídicas, sendo utilizados como veículos através dos quais aquelas são transmitidas aos respetivos destinatários. Deve, por isso, observar-se um especial cuidado na sua redação, para que resulte assegurada, na maior medida possível, uma sintonia entre o sentido normativo que se pretende fixar e a sua comunicação através da linguagem impressa no enunciado normativo – ou seja, a mensagem normativa não deverá ser

[1614] Cfr. TIPKE, Klaus, LANG, Joachim, Direito Tributário..., cit., 245.

[1615] A simples identificação de debilidades de ordem técnica na elaboração dos enunciados normativos não será causa suficiente para que se possa concluir pela respetiva invalidade (com interesse, sobre esta problemática, cfr. Sentencia del Tribunal Constitucional de España n.º 132/2013, de 5 de junio, disponível em https://hj.tribunalconstitucional.es/), o que não prejudica a possibilidade de concluir naquele sentido quando as debilidades assinaladas conduzam a um resultado que se incompatibilize com parâmetros normativos de ordem constitucional, como os princípios da igualdade, da segurança jurídica e da proteção da confiança.

[1616] De facto, as debilidades dos enunciados normativos podem ser de tal gravidade que tornem impossível a própria extração de um qualquer significado a partir dos mesmos, comprometendo, assim, a aplicabilidade e eficácia das normas. Assim, por exemplo, resultarão frustrados os propósitos associados à instituição de um benefício fiscal em favor de determinada categoria de contribuintes quando, em virtude de uma deficiente redação do enunciado normativo no qual aquele haja sido vertido, aqueles não se encontrem em condições de dele beneficiar ou dele beneficiem contribuintes distintos daqueles.

[1617] Pense-se, a título de exemplo, num enunciado normativo através do qual se pretende estabelecer uma redução da taxa de imposto em benefício de certa categoria de sujeitos, mas que, em virtude da sua desadequada formulação, acaba por alargar o seu âmbito aplicativo a uma outra categoria de sujeitos que, ao abrigo de outras normas, se encontravam sujeitos a uma tributação agravada no âmbito do referido imposto.

[1618] Temos aqui em vista padrões normativos constitucionais, mas também provenientes do Direito internacional ou do Direito da UE.

adulterada pelo modo como é redigido o texto que lhe serve de suporte[1619]. Não bastará, porém, ao normador garantir que os enunciados são elaborados de modo a assegurar a integridade da mensagem normativa, devendo a sua atenção ser também dirigida à forma como a mesma é transmitida – isto é, o enunciado pode manter-se fiel ao sentido que através dele se pretende comunicar, mas ser redigido em termos que não se revelam adequados a assegurar a sua integral compreensão por parte dos respetivos destinatários, prejudicando, dessa forma, o seu cumprimento[1620]. A manutenção da integridade da mensagem e a sua adequada comunicação deverão, portanto, constituir critérios orientadores da atuação dos órgãos aos quais são acometidas faculdades normadoras.

É exigido ao normador fiscal que verta as soluções deônticas selecionadas em enunciados que comuniquem adequadamente os seus precisos termos a quem as haja de cumprir, o que pressupõe que aqueles sejam formulados de modo sintática e semanticamente adequado[1621].

O ponto de partida será, naturalmente, a correta formulação gramatical dos enunciados, uma vez que a conjugação inapropriada dos verbos ou a deficiente utilização da pontuação, para além de poderem dificultar a inteligibilidade da mensagem que se pretende transmitir, revelam-se suscetíveis de propiciar a apreensão de mensagens prescritivas estranhas à intenção do normador[1622]. Tal não será suficiente para que resulte assegurada uma adequada comunicação das prescrições, uma vez que, para que os enunciados normativos expressem fielmente a mensagem que através deles se pretende transmitir e em condições adequadas à sua apreensibilidade pelos respetivos destinatários, deverão os mesmos – na medida do possível e considerando as especificidades da matéria regulada – caraterizar-

---

[1619] No que respeita ao exercício das faculdades legislativas, vigoram, no sistema jurídico português, as regras de legística na elaboração de atos normativos pelo Governo, aprovadas pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 77/2010, de 11 de outubro, e Republicadas pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 90-B/2015, de 9 de novembro. No que respeita à atividade legiferante da Assembleia da República, embora não exista um diploma normativo que a regule, encontra-se disponível um documento relativo ao modo como deve a mesma ser concretizada. Cfr. ASSEMBLEIA DA REPÚBLICA, "Regras de Legística a Observar na Elaboração de Actos Normativos da Assembleia da República", Lisboa, 2008, disponível em https://www.parlamento.pt. Noutros sistemas jurídicos, como é o caso do brasileiro, a regulação da atividade legiferante encontra-se disciplinada em diplomas normativos de valor reforçado. Cfr. Lei Complementar n.º 95, de 26 de fevereiro de 1998, a qual concretiza o artigo 59.º da Constituição Federal Brasileira, dispondo, em geral, sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis, estabelecendo parâmetros a ser observados pelo normador fiscal aquando do desenvolvimento da sua atividade. Outros sistemas, como é o caso do italiano, dispõem de normas que especificamente disciplinam a produção normativa em matéria fiscal. Cfr. artigo 2.º do Estatuto do Contribuinte italiano (aprovado pela Legge 27 luglio 2000, n.º 212 e cuja epígrafe é "clareza e transparência das normas tributárias"), o qual regula a elaboração de enunciados normativos em matéria fiscal.

[1620] O cumprimento das normas jurídicas pressupõe a sua compreensão por parte dos sujeitos que a elas resultam vinculados, pelo que se os mesmos não forem capazes de apreender o seu sentido, apenas por mero acaso observarão o comportamento por elas prescrito.

[1621] Como alerta VÍTOR FAVEIRO, uma vez que as normas fiscais a todos se dirigem, será essencial a sua aclaração em termos de por todos serem conhecidas e compreendidas, o que pressupõe a sua elaboração em termos claros e unívocos e a respetiva difusão, de modo a que possam ser asseguradas a sua exata compreensão, acessibilidade e efetivo conhecimento. Cfr. FAVEIRO, Vítor Duarte, O Estatuto do Contribuinte, cit., 2011, 952.

[1622] A propósito da questão, cfr. MORAIS, Carlos Blanco de, Manual de Legística, cit., 188.

se pela simplicidade, clareza e concisão[1623]. Os enunciados deverão ser estruturados de modo simples e redigidos numa linguagem adequada ao caráter prescritivo das normas jurídicas e à sua compreensão pela generalidade dos destinatários, o que implica que sejam evitadas formulações linguísticas que retirem visibilidade ao sentido da prescrição ou compliquem inutilmente uma mensagem que poderia ser melhor compreendida através do uso de uma formulação simples. Devem ser redigidos de modo suficientemente (mas não exageradamente) denso, para que a disciplina que impõem possibilite ao aplicador normativo uma determinação facilitada dos comportamentos prescritos, o que implica que sejam evitadas, por um lado, formulações demasiado vagas ou ambíguas (as quais os tornam suscetíveis de interpretações diversas, dificultando a tarefa do intérprete quando busca o sentido normativo que neles se pretendeu imprimir[1624]) e, por outro, formulações excessivamente detalhadas (as quais os tornam mais complexos, intrincados e obscuros, dificultando a perceção da mensagem que lhes subjaz).

As exigências particularmente intensas de certeza e segurança jurídicas, como consequência da natureza eminentemente restritiva das normas fiscais, bem como a vigência de um princípio da legalidade fiscal que – num sentido material – exige que a disciplina dos elementos essenciais dos impostos seja concretizada de modo tão completo quanto possível, tornam particularmente exigente a tarefa do normador fiscal. Vinculado por estas exigências, não é infrequente que o normador fiscal introduza no sistema fiscal regulações dotadas de elevado nível de detalhe, procurando assegurar que todas as questões que possam ser colocadas no âmbito regulatório objeto da sua intervenção obtenham uma resposta expressa. No entanto, o desejo de que normas detalhadas se revelem capazes de dar resposta a toda e qualquer questão colocada nem sempre se concretiza, uma vez que as hipóteses factuais são virtualmente infinitas, o que impede que a normação fiscal possa, de um modo

[1623] Quanto à densificação destas exigências, cfr. MORAIS, Carlos Blanco de, Manual de Legística, cit., 573 e seguintes; DUARTE, David, e OUTROS, Legística, Perspectivas sobre a Concepção e Redacção de Actos Normativos, Almedina, Coimbra, 2002, 127-129; WALDRON, Jeremy, *The Tule of Law and the Measure of Property*, Public Law & Legal Theory Research Paper Series, Working Paper no. 11-47, New York University School of Law, July, 2011, 26, 49, disponível em http://ssrn.com. Cfr. artigo 14.º das Regras de legística na elaboração de atos normativos pelo Governo (aprovadas pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 77/2010, de 11 de outubro, e Republicadas pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 90-B/2015, de 9 de novembro).

[1624] A vaguidade normativa ocorre em situações em que inexistem critérios claros que permitam saber com rigor os casos em que as normas se aplicam ou não – ou seja, quando os enunciados normativos não oferecem uma enumeração fechada e exaustiva das propriedades suficientes para a sua aplicação (é o que sucede quando são utilizadas cláusulas abertas). Por sua vez, a ambiguidade traduz uma pluralidade significativa, podendo ter origem sintática (quando resulta do modo como a oração se encontra construída) ou origem semântica (quando resulta da utilização de conceitos distintos com igual significado jurídico ou utilizado um mesmo conceito com significados jurídicos diferenciados). Cfr. MIGUEL, Francisco J. Laporta San, *El lenguaje y la ley,* cit., 106-107. Com pertinência, admitindo que a utilização pelo normador de fórmulas vagas ou equivocas possa configurar uma inconstitucionalidade, face à exigência de que a lei proteja os sujeitos do risco de arbitrariedade na sua aplicação pelas autoridades administrativas e jurisdicionais, cfr. Décision n.° 2005-512 DC du 21 avril 2005, ponto 9, disponível em www.conseil-constitutionnel.fr.

realístico, aspirar a conter a solução expressa para todos os problemas[1625]. Disposições ou conjuntos de disposições normativas assim concebidas acabam por se revelar pouco flexíveis e excessivamente expostas à modificação da realidade sobre a qual incidem, favorecendo a emergência de espaços lacunosos, tanto pela falta de previsão de todas as situações existentes à data da sua emanação, como pela falta de adaptabilidade em relação a situações emergentes em momento posterior àquele[1626]. Para além disso, a prossecução de certeza jurídica através de normas dotadas de elevado detalhe poderá não produzir o resultado pretendido, uma vez que o detalhe e certeza nem sempre se pressupõem reciprocamente. O objetivo de assegurar a certeza aplicativa acaba por provocar o efeito inverso, pela ausência de uma ideia de sistema que permita observar tais soluções normativas de modo integrado, assim como auxiliar a sua interpretação.

A complexidade é uma caraterística intrínseca ao sistema fiscal e constitui o resultado de diversos contributos. No entanto, quando os níveis de complexidade observados constituam o resultado de um desenvolvimento patológico do sistema fiscal, deverão os mesmos ser, na medida do possível, eliminados ou atenuados. Falamos, a este respeito, de complexidade desnecessária ou fútil, como uma disrupção sistemática, uma vez que a simplicidade – para além da redução de custos que proporciona – favorecerá o funcionamento do sistema e a consecução das suas finalidades[1627]. Tomemos em consideração os casos que se passa a enunciar[1628].

[1625] Cfr. JONES, John Avery, *Tax Law: Rules or Principles?, in* Fiscal Studies, Vol. 17, no. 3, 1996, 65.

[1626] Cfr. GONZÁLEZ, Clemente Checa, Persiguiendo la sombra de la justicia tributaria, cit., 138.

[1627] À simplicidade na imposição fiscal associam-se vantagens óbvias (torna mais compreensível para os contribuintes o modo como estão a ser tributados; permite-lhes cumprir mais facilmente as respetivas obrigações fiscais; facilita a tomada de decisões econômicas), no entanto existem razões importantes que determinam que o sistema fiscal se complexifique (como será o caso do desejo de levar em conta as circunstâncias individuais dos contribuintes na tributação, das complexidades da vida econômica, da promoção da certeza e do combate à evasão fiscal), importando assegurar um adequado balanço entre a simplicidade e os objetivos do sistema fiscal em termos de eficiência e equidade, tendo em devida consideração o complexo ambiente social e económico em que os sistemas fiscais têm que operar. Aliás, uma vez que os referidos fatores não são imutáveis, mas variam no tempo, o adequado balanço entre a simplicidade e a complexidade do sistema será variável. Em todo o caso, relevante será identificar complexidade desnecessária em oposição à complexidade necessária para garantir que o sistema fiscal se caraterize pela justiça, eficiência de certeza. Cfr. BUDAK, Tamer, JAMES, Simon, SAWYER, Adrian, *The Complexity of Tax Simplification: Experiences From Around the World, in The Complexity of Tax Simplification*, Palgrave Macmillan, London, 2016, 1-3.

[1628] Segundo KLAUS TIPKE, a falta de clareza, a excessiva complexidade e a ininteligibilidade das normas fiscais tendem a ser explicadas como o reflexo da "moderna sociedade industrial", do "progressista Estado social moderno" ou do "libertário Estado de Direito", sem que, todavia, se registe um empenho efetivo na remoção das suas causas reais. Cfr. TIPKE, Klaus, Princípio da Igualdade e Ideia de Sistema no Direito Tributário, cit., 525. A extensão e clareza da legislação, a frequência da sua alteração, o número de contribuintes e a sua capacidade para se socorrerem de soluções de poupança fiscal ilegítima são fatores preponderantes quando se fala da complexidade do sistema fiscal. Cfr. BUDAK, Tamer, JAMES, Simon, SAWYER, Adrian, *The Complexity of Tax Simplification*, cit., 4.

i) Debilidades ao nível da construção dos enunciados

Uma fonte de complexidade desnecessária – a qual nos interessa no presente ponto – pode ser observada ao nível da própria elaboração dos enunciados normativos, quando os mesmos sejam redigidos de modo intrincado ou confuso, apesar de a natureza das matérias reguladas e as soluções preconizadas admitirem a sua elaboração de modo simples e claro (ou, pelo menos, menos complexo)[1629]. A utilização de enunciados normativos excessivamente longos e intrincados[1630], como resultado do estabelecimento de múltiplas prescrições num mesmo enunciado[1631], da inclusão de exceções no próprio enunciado que estabelece o regime regra[1632], da consagração de exceções às próprias exceções[1633], da formulação dos enunciados recorrendo à dupla negativa, constituem debilidades ao nível da qualidade técnica que deverá presidir à redação dos enunciados, as quais acabam por dificultar a apreensão e compreensão da mensagem normativa que através deles se pretende transmitir. Ainda que a disciplina de matérias de caráter complexo – como, por exemplo, será

[1629] Um bom exemplo de complexidade desnecessária pode ser encontrado nos n.ºs 1 a 3 do artigo 191.º do CPPT, a respeito da forma de que se deve revestir a citação, com sucessivas e complexas formulações negativas, que exigem um esforço interpretativo desnecessário, que seria dispensado com uma redação mais simples e formulada pela positiva. Bastaria ao legislador prever na al. a) do n.º 3 que a citação será pessoal quando o valor da dívida exequenda seja superior a 500 unidades de conta, substituindo a redação dos n.ºs 1 e 2 pela previsão de que, no caso das dívidas até 50 unidades de conta, a citação seria efetuada por postal simples e, nas de valor superior a 50 e inferior a 500, por postal registado.

[1630] Veja-se, por exemplo, a definição do conceito de "prédio rústico" constante do artigo 3.º do CIMI, a qual corresponde a uma previsão normativa intrincada, com múltiplas exceções cuja articulação é exigida para que se possa apreender a mensagem normativa. Um outro exemplo pode ser encontrado nos n.ºs 3 e 5 do artigo 1.º do CIS, os quais revelam uma clara falta de cuidado na respetiva redação. Na primeira disposição citada, o normador promove uma densificação do conceito de "transmissões gratuitas", mediante a exemplificação do "objeto" que as mesmas poderão ter. No entanto, no elenco apresentado, para além de não manter um critério uniforme na identificação dos objetos – referindo-se indiscriminadamente ao objeto imediato ("direitos de propriedade ou figuras parcelares desse direito sobre bens imóveis", "direitos de propriedade industrial, direitos de autor e direitos conexos", "direitos de crédito"), como ao objeto mediato das transmissões ("bens móveis sujeitos a registo, matrícula ou inscrição", "participações sociais, valores mobiliários", "estabelecimentos", "valores distribuídos") –, acaba por enunciar dimensões que respeitam aos efeitos jurídicos associados a factos extintivos ("aquisição derivada de invalidade, distrate, renúncia ou desistência, resolução, ou revogação da doação entre vivos com ou sem reserva de usufruto"). Por sua vez, no n.º 5 do mesmo, procede também de modo pouco rigoroso quando procura enunciar um conjunto de "transmissões gratuitas" que resultam subtraídas ao imposto (delimitação negativa de incidência). Na verdade, apenas na alínea e) daquele número o normador fiscal se reporta efetivamente a transmissões ("transmissões a favor de sujeitos passivos de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas"), sendo que, nos demais casos, se limita a enunciar dimensões que, pese embora possam, eventualmente, integrar o objeto de uma transmissão, não constituem, em si mesmas, transmissões ("abono de família", "créditos provenientes de seguro de vida", "pensões", "valores aplicados em fundos", "donativos").

[1631] Veja-se, por exemplo, o n.º 5 do artigo 10.º-A do CIRS, no qual o legislador estabelece, num mesmo enunciado: o momento e forma da opção por uma das modalidades previstas nas als. b) e c) do n.º 3 do mesmo artigo; estabelece uma obrigação declaratória adicional; e a possibilidade de subordinação da opção em causa à prestação de garantia bancária.

[1632] Pense-se, por exemplo, no n.º 1 do artigo 27.º do CIRS, no qual o legislador estabelece, num mesmo enunciado: a possibilidade de dedução de despesas com seguros; a exceção à dedutibilidade, no caso de o benefício ser garantido após os 55 anos de idade; a exceção à dedutibilidade, no caso de os seguros admitirem pagamento por resgate ou adiantamento do capital em dívida durante os primeiros 5 anos; e um limite à dedutibilidade por referência ao valor de 5 vezes o valor do Indexante de Apoios Sociais (IAS). Veja-se, ainda, a título de exemplo, o n.º 1 do artigo 12.º, os n.ºs 3 e 6 do artigo 16.º e o n.º 1 do artigo 83.º-A, do CIRS, n.º 7 do artigo 7.º do CIVA, n.º 2 do artigo 20.º do CIMT, n.º 2 do artigo 20.º do CIMI.

[1633] A título de exemplo, veja-se o n.º 19 do artigo 14.º do CIRS; as als. c) a e) do n.º 3 do artigo 28.º-B, e o n.º 8 do artigo 67.º do CIRC, o n.º 8 do artigo 15.º do CIMT ou o n.º 2 do artigo 140.º do CIMI.

o caso de muitas das matérias fiscais – possa propiciar uma maior extensão dos textos normativos e a necessidade de acautelar múltiplas dimensões regulatórias através do estabelecimento de exceções, deverá o normador fiscal procurar socorrer-se de enunciados tão concisos quanto possível, uma vez que a compreensão do seu sentido sairá beneficiada pela sua brevidade (em sentido oposto, sairá prejudicada pela respetiva extensão)[1634]. De entre as diferentes formulações possíveis para exprimir uma mensagem normativa, deverá ser privilegiada aquela que assegure superiores níveis de compreensibilidade aos respetivos destinatários.

ii) Debilidades ao nível do recurso à técnica remissiva

O sistema fiscal socorre-se frequentemente de remissões e reenvios para outras disposições, as quais passam a complementar a sua disciplina jurídica, aspeto que impõe ao intérprete a compreensão da disposição normativa para qual a remissão é feita, para que lhe seja possível apreender o sentido integral da norma fiscal remissiva[1635]. Compreende-se este modo de proceder, uma vez que o recurso às remissões poderá evitar repetições desnecessárias, imprimindo (quando rigorosamente elaboradas) uma maior inteligibilidade dos enunciados[1636]. As remissões que se referem – as quais tanto se podem reportar a enunciados colocados dentro ou fora do perímetro do sistema fiscal – podem individualizar de modo preciso e exato as normas para as quais remetem, mediante a indicação de alíneas, números, artigos e diplomas, com indicação dos seus números, datas de publicação e até das respetivas atualizações (remissões nominativas) ou não o fazer, referindo-se a regimes ou utilizando conceitos disciplinados por outros enunciados normativos (remissões não nominativas)[1637]. As primeiras (nominativas) encontram-se particularmente vulneráveis à desatualização

---

[1634] Cfr. DUARTE, David, e OUTROS, Legística, Perspectivas sobre a Concepção e Redacção de Actos Normativos, cit., 140; GONZÁLEZ, Clemente Checa, *Acerca del procedimiento administrativo de elaboración de las normas tributarias*, *Aportaciones de los órganos consultivos sobre técnica normativa, in* Documentos – Instituto de Estudios Fiscales, n.º 30, VI Jornada Metodológica de Derecho Financiero y Tributario Jaime García Añoveros, Documentos, IEF, 2009, 270.

[1635] Tratando-se de um segmento normativo que opera sobre relações e situações jurídicas disciplinadas por outros segmentos normativos, captando-as sob a ótica da manifestação de capacidade que têm por subjacente, o sistema fiscal será um "terreno fértil" para a utilização da técnica remissiva.

[1636] Cfr. GONZÁLEZ, Clemente Checa, *Acerca del procedimiento administrativo de elaboración de las normas tributarias*, cit., 270. A utilização das remissões apenas deverá ter lugar nos casos em que delas resulte uma simplificação do enunciado normativo, sendo de afastar nos casos em que reduzam a sua clareza ou, em geral, prejudiquem a respetiva compreensão. Assim, por exemplo, em casos em que o legislador esclarece normativamente o sentido atribuído a certo conceito, deverá passar a utilizá-lo, simplesmente, em vez de remeter para a disposição que esclarece o respetivo sentido. Veja-se, por exemplo, o n.º 4 do artigo 6.º do CIMI, no qual seria mais adequada a simples referência aos prédios da categoria "outros", em alternativa à referência à "previsão da alínea d) do n.º 1".

[1637] Neste contexto, revela-se importante a precisão na remissão efetuada, nomeadamente no que respeita aos conceitos utilizados, sob pena de se criar dificuldades desnecessárias ao nível da identificação do âmbito e sentido que se lhe pretendeu associar. Assim, por exemplo, o n.º 4 do artigo 135.º-A do CIMI, na sua redação originária, excluía as "empresas municipais" do âmbito de incidência do AIMI. No entanto, tal remissão acabava por exigir uma interpretação corretiva, no sentido de excluir do âmbito subjetivo de incidência do imposto as "empresas locais", qualificadas enquanto tal no artigo 19.º

normativa, no sentido em que pequenas alterações ao nível dos enunciados para os quais a remissão é operada se revelam capazes de tornar a remissão obsoleta. Sendo assim, seria avisado da parte do normador fiscal evitar o excessivo detalhismo na identificação das normas para as quais se remete (como será o caso da indicação dos diplomas atualizadores[1638]) e limitar as remissões nominativas a diplomas dotados de maior estabilidade (em condições normais, uma remissão operada para um código, estatuto ou regime jurídico tenderá a assumir maior estabilidade do que uma remissão realizada para um diploma legal e uma remissão para um diploma legal, por sua vez, tenderá a assumir-se mais estável do que uma remissão para um diploma regulamentar[1639]). Para além disso, em certos casos, o normador fiscal acaba por dificultar sobremaneira a captação da mensagem normativa, mediante a realização de múltiplas remissões num mesmo enunciado normativo ou através da utilização de remissões para normas que, por sua vez, têm também caráter remissivo (remissões de segundo grau)[1640].

iii) Debilidades ao nível a construção e aplicação de conceitos

A compreensibilidade dos enunciados normativos não depende apenas do modo como os mesmos se encontram construídos do ponto de vista linguístico, sendo, em grande medida, afetada pela tipologia de conceitos que neles são incorporados. Neste contexto, constituem diretrizes

---

do Regime Jurídico da Atividade Empresarial Local e das Participações Locais, aprovado pela Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto. O referido diploma, que revogou o Regime Jurídico do Sector Empresarial Local, aprovado pela Lei n.º 53-F/2006, de 29 de dezembro, substituiu o conceito de "empresas municipais" pelo conceito de "empresas locais". Estas podem assumir natureza municipal, intermunicipal ou metropolitana – em função do facto de a respetiva influência dominante ser exercida, respetivamente, por um município, dois ou mais municípios ou uma associação de municípios, ou uma área metropolitana. Não se vislumbra que tivesse sido intenção do legislador promover uma discriminação entre empresas locais em função da respetiva natureza (municipal, intermunicipal ou metropolitana), solução que não deixaria de comportar uma desrazoável entorse à autonomia organizatória dos municípios e um desincentivo à conjugação de esforços na prossecução dos interesses públicos locais entre as Autarquias Locais – a qual tem vindo a ser fortemente fomentada pelo legislador. Entretanto, por via da Lei n.º 51/2018, de 16 de agosto, a citada disposição normativa foi alterada, deixando de se prever a não sujeição daquelas entidades.

[1638] Apesar disso, abundam no sistema fiscal normas que operam remissões mediante a identificação dos diplomas atualizadores, como serão exemplos o n.º 1 do artigo 12.º ou do n.º 8 do artigo 78.º-B do CIRS, al. a) do n.º 9 do artigo 50.º-A do CIRC ou da al. h) do n.º 1 do artigo 5.º CIUC.

[1639] Apesar disso, não são infrequentes as remissões nominativas para diplomas de valor regulamentar, como sucede, por exemplo, na al. c) do n.º 5 do artigo 12.º e no n.º 1 do artigo 70.º do CIRS. Como exemplos de remissões nominativas para diplomas legais, vejam-se a al. b) do n.º 1 do artigo 2.º-A ou a al. c) do n.º 5 do artigo 12.º do CIRS.

[1640] Um bom exemplo do problema que se dá nota poderá ser encontrado no n.º 1 do artigo 12.º do CIRS, no qual se prevê que: "o IRS não incide, salvo quanto às prestações previstas no regime jurídico dos acidentes em serviço e das doenças profissionais no âmbito da Administração Pública, estabelecido pelo Decreto-Lei n.º 503/99, de 20 de novembro, alterado pelas Leis n.ºs 59/2008, de 11 de setembro, 64-A/2008, de 31 de dezembro, e 11/2014, de 6 de março, sobre as indemnizações devidas em consequência de lesão corporal, doença ou morte, pagas ou atribuídas, nelas se incluindo as pensões e indemnizações auferidas em resultado do cumprimento do serviço militar, as atribuídas ao abrigo do artigo 127.º do Estatuto da Aposentação, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 498/72, de 9 de dezembro, e as pensões de preço de sangue, bem como a transmissão ao cônjuge ou unido de facto sobrevivo de pensão de deficiente militar auferida ao abrigo do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 240/98, de 7 de agosto".

facilitadoras da apreensão das mensagens normativas: a acessibilidade conceptual; a determinabilidade conceptual; e a uniformidade conceptual[1641].

— Um enunciado normativo será caraterizado pela *acessibilidade conceptual* quando a sua formulação é suportada em conceitos cuja compreensão pode ser razoavelmente exigida aos respetivos destinatários. Neste ponto, revela-se particularmente problemático o recurso a conceitos de natureza técnica e científica, os quais deverão ser recusados aquando da regulação de matérias de expressão genérica e apenas ser admitidos no que respeita à disciplina de áreas especializadas nas quais aqueles se encontrem consolidados, caso em que se poderá dispensar a sua "descodificação", face à circunstância de os destinatários das normas se encontrarem familiarizados com eles.

— Por sua vez, a *determinabilidade conceptual* dos enunciados normativos implica que os conceitos indeterminados sejam utilizados com bastante parcimónia, face à circunstância de contribuírem em grande medida para a vaguidade dos textos normativos e, assim, para o incremento das respetivas dificuldades interpretativas. Assim, apenas deverão ser utilizados nos casos em que tal se revele estritamente necessário – e, quando tal suceda, de modo a auxiliar a atividade interpretativa, poderá o normador socorrer-se de uma densificação dos conceitos indeterminados através de uma enunciação exemplificativa de algumas das situações típicas a que o conceito se reporta (tipicidade aberta).

— Finalmente, a *uniformidade conceptual* pressupõe a consideração de dois problemas distintos. O primeiro diz respeito à utilização de conceitos distintos por referência a uma mesma realidade, técnica que deverá ser evitada, uma vez que a referência à mesma realidade utilizando sinónimos linguísticos acaba por induzir no intérprete na ideia (errada) de que se trata de realidades distintas. O segundo problema contende com a utilização do mesmo conceito por referência a realidades distintas. Os enunciados normativos socorrem-se com elevada frequência de conceitos que se encontram previstos noutros enunciados, pelo que, quando tal suceda, em benefício da "estabilização do domínio semântico" do sistema jurídico, deverá o seu sentido – na medida do possível – manter-se uniforme, para que resulte favorecida a coerência na sua utilização e facilitada a articulação dos

[1641] Cfr. MORAIS, Carlos Blanco de, Manual de Legística, cit., 187-188; DUARTE, David, e OUTROS, Legística, Perspectivas sobre a Concepção e Redacção de Actos Normativos, cit., 128-135. Ainda sobre tais exigências, cfr. ASSEMBLEIA DA REPÚBLICA, "Regras de Legística a Observar na Elaboração de Actos Normativos da Assembleia da República", Lisboa, 2008, disponível em https://www.parlamento.pt; e artigo 17.º das Regras de legística na elaboração de atos normativos pelo Governo (aprovadas pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 77/2010, de 11 de outubro, e Republicadas pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 90-B/2015, de 9 de novembro).

enunciados das normas nas quais os mesmos são utilizados. No entanto, nem sempre será possível manter a uniformidade concetual, porquanto as especificidades que se associam aos diversos segmentos normativos nos quais tais conceitos são empregues poderão exigir que se lhes reconheça um significado diferenciado[1642]. Em todo o caso, se esta diferenciação poderá justificar-se quando o conceito seja utilizado no âmbito de diferentes subsistemas normativos (pense-se, a título de exemplo, na hipótese de o mesmo conceito adquirir uma significação diversa quando seja utilizado no âmbito civilista, penalista, administrativista ou fiscalista) ou entre diversos sectores do mesmo subsistema normativo (considere-se a hipótese, exemplificativa, de o mesmo conceito assumir uma significação diversa quando seja utilizado no âmbito do IRS, do IRC, o IVA, do IMI, do IMT ou do IS), mais problemática se nos apresenta a possibilidade de o mesmo conceito adquirir significados diferentes no âmbito do mesmo código ou diploma normativo (seria, por exemplo, o caso de ser atribuído ao mesmo conceito significados diferentes aquando da sua utilização em diferentes enunciados do CIRS).

Apesar do que antecede, *os textos normativos fiscais tendem a padecer de indeterminação concetual; inacessibilidade concetual; e desuniformidade concetual*.

A determinação e pormenorização legal constitui uma exigência decorrente do princípio da legalidade fiscal, no que respeita à necessidade de a disciplina dos elementos essenciais dos impostos se assumir tão completa quanto for possível. No entanto, no contexto de um segmento normativo eminentemente caraterizado pela massificação das realidades sobre as quais se debruça, acaba por se registar um abundante recurso ao método tipificante como forma de simplificar o tecido normativo por via da desconsideração das particularidades que distinguem as concretas realidades reconduzidas ao tipo, oferecendo-lhes uma disciplina jurídica indiferenciada[1643]. Assentando a sua construção em tipos fechados e acabados, o sistema fiscal (pelo menos, em princípio) seria capaz de assegurar elevados níveis de certeza e segurança jurídica, o que, contudo, acaba por comportar significativos desvios ao

[1642] Vai neste sentido o n.º 2 do artigo 11.º da LGT, ao determinar que os conceitos pertencentes a outros ramos do Direito sejam utilizados no Direito fiscal com o sentido que aí recebem, salvo quando as normas fiscais lhes atribuam significado diverso.

[1643] Cfr. DOURADO, Ana Paula, O Princípio da Legalidade Fiscal, cit., 339-340. O método tipificante assenta num processo de abstração, segundo o qual se procura identificar os traços distintivos (caraterizadores ou coincidentes) de certas realidades ou grupos de realidades, apartando-os das (e desconsiderando as) respetivas particularidades, de modo a formar uma representação genérica do seu conjunto (o tipo), concedendo-lhe um tratamento jurídico homogéneo. Sem prejuízo dos traços dos quais comungam, as realidades individuais reconduzíveis ao tipo não deixam de revelar entre si uma certa heterogeneidade. Apesar disso, é-lhes oferecido um tratamento jurídico homogéneo. Como salientado por SALDANHA SANCHES, este modo de proceder acaba por se revelar necessário face à circunstância de o sistema fiscal envolver, na aplicação das suas normas, a recolha e tratamento de uma enorme massa de informação. Cfr. SANCHES, José Luís Saldanha, A Quantificação da Obrigação Tributária, cit., 175-177.

princípio da igualdade, por dois motivos: (i) são desconsideradas as particulares circunstâncias do caso individual, assegurando-se um tratamento homogéneo a realidades que o poderão não ser, pelo menos não em todos os seus aspetos (relevantes); e (ii) a rigidez dos tipos assentes numa densa descrição do respetivo objeto acaba por torná-los permeáveis a comportamentos elisivos, gerando desigualdades ao nível da distribuição dos encargos fiscais. Com efeito, um sistema assente numa tipicidade fechada e acriticamente aplicado segundo uma (pretensa) fórmula silogística, acabará por evidenciar diversas debilidades, tais como uma genérica incapacidade para se adaptar a realidades distintas daquelas que hajam sido especificamente tomadas em consideração na formulação do tipo, as quais serão mantidas fora do seu perímetro aplicativo – ainda que, à luz da valoração subjacente à sua elaboração, nele devessem incluir-se –, conduzindo a regulações lacunosas que são aproveitadas no contexto de comportamentos de poupança fiscal, as quais vão minando a relação entre a concretização normativa de nível legal e os princípios enformadores do sistema fiscal de nível constitucional – mormente, como se advertiu, o cumprimento do princípio da igualdade fiscal.

Não é infrequente que a amplitude das concretas hipóteses que a realidade se revela suscetível de colocar não recomende (ou sequer admita) uma densa tipificação assente na consagração de múltiplas variantes, antes impondo a atribuição de uma margem de liberdade de conformação ao aplicador normativo[1644]. Assim, a abertura dos tipos, mediante a utilização de conceitos jurídicos indeterminados na construção dos enunciados normativo-fiscais (os quais se revelam capazes de assegurar uma maior diferenciação normativa e uma maior justiça no caso concreto[1645]), ainda que venha acrescentar uma certa dose de insegurança ao sistema fiscal, revela-se inevitável, por permitir trazer para o perímetro aplicativo das normas, não apenas os casos típicos ou mais frequentes (e assim, suscetíveis de ser tipificados), mas os casos atípicos ou infrequentes, que maiores desafios colocam à sua tipificação. Através destes conceitos, bem como da margem de conformação normativa atribuída ao aplicador, é trazida ao sistema fiscal uma tendência individualizadora, que acaba por temperar a dimensão generalizadora que carateriza a abordagem tipificante[1646]. A sua utilização servirá

[1644] A utilização de conceitos jurídicos indeterminados e o modo como os mesmos são formulados – como sucede quando o artigo 90.º da LGT quando se refere a "margens médias de lucro líquido", "taxas médias de rentabilidade" ou a "relação congruente e justificada entre os factos apurados e a situação concreta do contribuinte", ou quando o no âmbito da disciplina do IRC o legislador utiliza expressões "condições normais", "razões de natureza económica ou técnica" ou "razões devidamente justificadas" (cfr. artigos 26.º, 29.º e 31.º-A do CIRC) – acaba por determinar uma remissão para o aplicador normativo – que poderá ser os órgãos administrativos (administração tributária), órgãos jurisdicionais (tribunais) ou até mesmo os particulares (contribuintes e demais obrigados fiscais) –, da tarefa de concretização e densificação dos mesmos, beneficiando para o efeito de uma ampla margem decisória.

[1645] Cfr. DOURADO, Ana Paula, O Princípio da Legalidade Fiscal, cit., 341.

[1646] O princípio do Estado de Direito, enquanto manifestação da subordinação dos poderes públicos às normas jurídicas, sofre um certo afrouxamento na respetiva intensidade, quando as referidas normas não sejam dotadas de uma precisão suficiente para que a atuação daqueles se encontre

o propósito de conferir ao sistema fiscal maior flexibilidade e adaptabilidade, libertando-o da rigidez associada à utilização de tipos fechados e soluções interpretativas excessivamente inflexíveis. A ideia de um sistema fiscal exclusivamente assente em enunciados normativos que permitissem calcular antecipadamente todas as consequências fiscais de modo absolutamente exato não se apresentará exequível, revelando-se inevitável a existência de um nível (maior ou menor) de imprecisão aplicativa, uma vez que não se poderá renunciar totalmente à utilização cláusulas gerais e conceitos jurídicos indeterminados[1647].

Com esta defesa da abertura dos tipos, não pretende significar-se que deva (ou sequer possa) o normador fiscal socorrer-se em todo e qualquer caso de tais conceitos (indeterminados), nem que a sua utilização não possa ser censurada. Desde logo, a decisão pela abertura ou encerramento do tipo deverá resultar de um rigoroso exercício de ponderação, não devendo constituir uma consequência do processo de desracionalização normativa, numa tentativa de agradar ou acolher as pretensões de certos grupos de interesse ou de pressão. Se for generalizada, a indeterminação jurídica poderá não se compatibilizar com o princípio do Estado de Direito, especialmente quando estejam em causa matérias sujeitas a reserva de lei do órgão legiferante primário, como é o caso das matérias que respeitem aos elementos essenciais dos impostos[1648]. Para além deste aspeto, coloca-se, no essencial, um problema de intensidade, no sentido em que a indeterminação constituirá uma patologia quando se apresente excessiva[1649]. Quando for indispensável a sua utilização, deve o normador socorrer-se de conceitos que, embora indeterminados, possam ser determinados mediante o recurso a critérios científicos e técnicos e não com recurso a valorações pessoais e subjetivas, cabendo aos órgãos de controlo da constitucionalidade um importante papel de sindicância da conformidade das normas que se mostrem obscuras e excessivamente abertas, mormente por violação do princípio da segurança jurídica[1650]. Neste

---

adequadamente delimitada. Ao proceder do modo descrito, o legislador acaba por, de certo modo, demitir-se da tarefa de delimitação precisa das realidades fiscalmente relevantes que lhe é constitucionalmente atribuída, uma vez que a concretização dos conceitos indeterminados por ele desenhados de modo incipiente é deslocada para os órgãos administrativos e jurisdicionais. Em geral, sobre esta problemática, Cfr. DOURADO, Ana Paula, O Princípio da Legalidade Fiscal, cit., 643 e seguintes. Assinalando que esta prática de entrega da concretização normativa aos aplicadores das normas se revela especialmente problemática no contexto de um segmento normativo cuja aplicação (em virtude de um fenómeno de privatização) se encontra fortemente acometida aos próprios contribuintes, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Direito pós-moderno, patologias normativas e protecção da confiança, cit., 12-13.

[1647] Cfr. TIPKE, Klaus, LANG, Joachim, Direito Tributário..., cit., 246. Ainda que deva ser moderada e cautelosa a sua utilização, não se deixará de reconhecer que um nível mínimo de indeterminação, não apenas será inevitável, como também será desejável em qualquer sistema de normas. Aliás, uma total determinação normativa não se revelará sequer compatível com a natureza da linguagem utilizada pelo Direito. Cfr. COLEMAN, Jules L., LEITER, Brian, *Determinacy, Objectivity, and Authority*, in University of Pennsylvania Law Review, no. 142, 1993, 564, disponível em https://scholarship.law.upenn.edu/penn_law_review/vol142/iss2/8/.

[1648] Cfr. DOURADO, Ana Paula, Direito Fiscal, 3.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2018, 274.

[1649] Cfr. GONZÁLEZ, Clemente Checa, *Acerca del procedimiento administrativo de elaboración de las normas tributarias*, cit., 269.

[1650] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Direito pós-moderno, patologias normativas e protecção da confiança, cit., 19.

contexto, face ao princípio da proteção da confiança, não se apresentará controversa a possibilidade de sustentar a desconformidade jurídico-constitucional de preceitos legais que revelem uma indeterminabilidade excessiva, da qual, por exemplo, resulte a impossibilidade de um normal destinatário sequer compreender se está ou não sujeito a certa imposição fiscal e (em termos gerais) o modo como a mesma se concretiza[1651]. Ao mesmo tempo, as variáveis interpretativas admitidas pela indeterminação dos tipos poderão propiciar que situações semelhantes ou contribuintes com caraterísticas idênticas acabem por ser objeto de um tratamento diverso em função do concreto órgão (administrativo ou jurisdicional) que, em cada caso, seja chamado a aplicar as normas em presença.

Como tivemos oportunidade de referir, a clareza dos enunciados normativos depende em grande medida dos conceitos utilizados na sua formulação, sendo que uma das exigências que se estabelece ao normador fiscal passará pela necessidade de assegurar a uniformidade concetual, a qual pode ser analisada em duas vertentes: a utilização de diferentes conceitos com o mesmo significado; e a utilização do mesmo conceito com diferentes significados. Se no primeiro caso o intérprete poderá ser levado a considerar que os conceitos em presença assumem significados diferentes, o que não se confirma, no segundo, poderá ser levado a considerar que os conceitos são utilizados com um significado uniforme sempre que são utilizados, o que, contudo, não sucede. Ora, como tivemos já oportunidade de observar, nem sempre a falta de uniformidade concetual corresponderá a um desenvolvimento patológico do sistema, sobretudo nas situações reconduzíveis a este segundo tipo, uma vez que a diferenciação do significado atribuído a certo conceito poderá constituir o resultado de exigências ditadas pelas especificidades regulatórias dos diferentes contextos em que o mesmo seja utilizado. Neste ponto, interessa-nos os casos em que a falta de uniformidade concetual constitui uma perturbação que injustificadamente contribui para a falta de clareza dos enunciados normativos fiscais.

Não é infrequente o normador fiscal socorrer-se de diferentes conceitos para se referir à mesma realidade, aspeto que, como explicamos, prejudica a clareza dos enunciados normativos, porquanto induz o aplicador normativo a considerar tratar-se de conceitos reportados a realidades distintas o que, no entanto, não sucede[1652]. Outros casos existirão, em todo o caso, pelo que de modo a

---

[1651] Assim, por exemplo, se conceitos como "prejuízo irreparável" ou "manifesta falta meios económicos", para efeitos de dispensa de prestação de garantia (n.º 4 do artigo 54.º da LGT) ou para justificar a aplicação do regime de subida imediata das reclamações dos atos do órgão de execução fiscal (n.º 3 do artigo 278.º do CPPT), não parecem merecer um juízo de censura, mais problemático se nos apresenta, por exemplo, o recurso a conceitos como "método do custo adicionado", sem que o mesmo resulte acompanhado de uma qualquer densificação legal do respetivo significado, para determinação do VPT dos prédios urbanos, nos casos em que não seja possível aplicar a fórmula prevista no artigo 38.º do CIMI. Com interesse, a propósito da utilização dos conceitos de "despesas de representação" e "prejuízos fiscais", cfr. CONDESSO, Joaquim Manuel Charneca, Discricionariedade da Administração Fiscal, in JULGAR, n.º 15, 2011, 159 e seguintes.

[1652] Hipótese não reconduzível à situação que se assinala, mas que com ela se relaciona em termos próximos, será a utilização de construções frásicas dissemelhantes para expressar um mesmo significado. A título de exemplo, atente-se no n.º 5 do artigo 135.º-F do CIMI, no qual o legislador se refere a

exemplificar o problema enunciado podemos atentar nos seguintes: (i) no contexto dos Códigos do IMI e do CIMT, o normador fiscal utiliza indiscriminadamente os conceitos de "prédio" e de "imóvel", aspeto que acaba por se revelar especialmente problemático em virtude do facto de os utilizar como sinónimos, quando, para efeitos fiscais – e ao contrário do que sucede para efeitos civilísticos –, o conceito de prédio pode abranger realidades que não são "imóveis"[1653]; (ii) no Código do IS, o normador fiscal socorre-se do conceito de "transmissão gratuita" ao longo do respetivo articulado, mas utiliza o conceito de "aquisição gratuita" na Verba 1.2 da Tabela Geral, ainda que em todos os casos se refira à mesma tipologia de operações tributáveis[1654]; e (iii) no âmbito da LGT e do CPPT, o normador fiscal socorre-se dos conceitos de "tributário" e de "fiscal" de modo indistinto, aspeto que merece especial crítica, considerando que umas vezes os utiliza com significados distintos e outras como sinónimos[1655]. Por sua vez, quanto à utilização do mesmo conceito com significados diferentes, deverá começar-se por apontar que o sistema fiscal se socorre com grande frequência de conceitos provenientes de outros

---

"prédios que sejam propriedade de entidades sujeitas a um regime fiscal mais favorável, a que se refere o n.º 1 do artigo 63.º-D da Lei Geral Tributária", ao contrário do que sucede nos demais enunciados normativos que se reportam a tal regime, nos quais se refere a sujeitos passivos ou entidades que tenham domicílio ou residência "em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças" (como sucede no n.º 7 do artigo 9.º, no n.º 4 do artigo 112.º, no n.º 3 do artigo 135.º-J do CIMI ou no n.º 4 do artigo 17.º do CIMT).

[1653] Ainda que o problema evidenciado esteja presente no CIMI, no qual a referência ao conceito de "imóvel" se encontra presente na respetiva designação e de modo pontual em alguns dos seus artigos (por exemplo, nos artigos 11.º, 130.º, 135.º-B, 135.º-J, 139.º e 140.º), mas registando-se um recurso generalizado ao conceito de "prédio" ao longo do Código, o mesmo manifesta-se com especial intensidade no CIMT, no qual, para além da referência ao conceito de imóvel na respetiva designação, se verifica uma utilização indiscriminada e acrítica dos conceitos de "imóvel" e de "prédio" ao longo do articulado do Código. Caso paradigmático será o facto de no artigo 7.º o normador estabelecer uma isenção pela "aquisição de prédios e revenda" e, logo de seguida, no artigo 8.º, fixar uma isenção pela "aquisição de imóveis por instituições de crédito", ainda que no corpo deste artigo se socorra, alternativamente, a ambos os conceitos.

[1654] De um modo geral, o normador fiscal recorre ao conceito de "transmissão gratuita" ao longo do CIS – por exemplo, no n.º 1 e a al. a) do n.º 3 do artigo 1.º, e nos artigos 21.º, 25.º e 28.º –, no entanto, na Verba 1.2 da Tabela geral, utiliza o conceito de "aquisições gratuitas", referindo-se, apesar disso, às mesmas operações sujeitas ao imposto.

[1655] A distinção entre os conceitos de "tributário" e "fiscal" não é desconhecida do normador. A Constituição refere-se ao "sistema fiscal", limitando-o por referência aos impostos (cfr. artigos 103.º, 104.º e al. i) do n.º 1 do artigo 165.º da CRP), e a LGT reporta-se ao conceito de "tributo", apresentando-o como uma categoria que integra impostos, taxas e contribuições (cfr. n.º 2 do artigo 3.º e artigo 4.º da LGT). Apesar disso, não é infrequente a utilização dos referidos conceitos como se fossem sinónimos, como se poderá observar nos exemplos seguintes: na própria designação "processo execução fiscal", uma vez que o mesmo (sem prejuízo de outras quantias) se dirige à cobrança de tributos e não só de impostos (al. a) do n.º 1 do artigo 148.º); na utilização indiscriminada da designação "administração tributária" e "administração fiscal" (a qual pode ser observada ao longo dos articulados da LGT e do CPPT, sendo interessante evidenciar a referência no artigo 60.º do CPPT a "atos tributários praticados por autoridade fiscal"); nas referências a "dívidas tributárias", a "dívidas fiscais" e a "contribuições e impostos", nos artigos 24.º a 27.º da LGT; na referência no n.º 1 do artigo 61.º do CPPT a "dívida tributária" ou a "revisão oficiosa dos tributos", no que respeita à delimitação da exigibilidade de juros indemnizatórios, para, seguidamente, prever no n.º 5 do mesmo artigo que "os juros são contados desde a data do pagamento indevido do imposto"; ou na utilização, no artigo 212.º da CRP e ao longo do ETAF, dos conceitos "fiscal" e "tributário" de forma indiscriminada, dando origem a referências como "jurisdição administrativa e fiscal", "tribunais tributários", "tribunais administrativos e fiscais", "disposições de direito administrativo ou fiscal" "Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais", "juízes administrativos e fiscais", ou à própria designação do diploma como "Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais", sendo que em todos estes casos o conceito "fiscal" é utilizado com o significado de "tributário".

sectores do sistema jurídico, os quais nem sempre são absorvidos no seu interior com o respetivo significado original, face às específicas necessidades regulatórias fiscais. Será, nomeadamente, o caso dos conceitos de "prédio", "rendimento", "transmissão" ou "prestação de serviços", os quais divergem nas respetivas significações fiscais e civilísticas[1656]. Para além disso, o mesmo conceito poderá ser utilizado no interior do sistema fiscal com significados distintos, sem que daí decorra uma qualquer patologia, desde que a sua utilização diferenciada resulte do facto de serem utilizados em subsistemas ou microssistemas que apresentem necessidades regulatórias fiscais que justifiquem a sua diferenciação. É, por exemplo, o que sucede com o conceito de "prédio" para efeitos do IMI ou do IRS e com o conceito de "mais-valia" para efeitos de IRS e de IRC[1657]. Menos frequente será a utilização do mesmo conceito com significados diferenciados no âmbito de um mesmo microssistema – por exemplo, no contexto de um mesmo código de imposto –, hipótese que constituirá, com elevada probabilidade, um desenvolvimento patológico do sistema. Em todo o caso, a título de exemplo poderá aludir-se à utilização do conceito de "pagamento voluntário" com significados diferenciados nos artigos 84.º e 264.º do CPPT[1658].

[1656] Sem prejuízo da sua utilização por normas civilísticas, as normas fiscais atribuem aos conceitos enunciados significados específicos: o artigo 2.º do CIMI estabelece um conceito fiscal de prédio; os artigos 1.º a 12.º do CIRS consagram um conceito fiscal de rendimento; o artigo 2.º do CIMT consagra um conceito fiscal de transmissão; o artigo 4.º do CIVA consagra um conceito fiscal de prestação de serviços. Com pertinência, a este respeito, entre outros, atente-se no Acórdão do STA de 11.09.2019, proferido no âmbito do Processo n.º 0202/14.2BEMDL 03/18.

[1657] Com efeito, o conceito de prédio constante do artigo 2.º do CIMI diverge do conceito presente no n.º 3 do artigo 8.º do CIRS, assim como o conceito de mais-valia presente no artigo 10.º do CIRS é diferente do conceito presente no artigo 46.º do CIRC.

[1658] No artigo 78.º do CPPT o "pagamento voluntário" e a "cobrança coerciva" são contrapostos enquanto modalidades de cobrança de dívidas. Por sua vez, o artigo 84.º do mesmo Código vem esclarecer que "constitui pagamento voluntário de dívidas de impostos e demais prestações tributárias o efetuado dentro do prazo estabelecido nas leis tributárias" (n.º 1) e que "findo o prazo de pagamento voluntário, sem que o pagamento tenha sido recebido integralmente, observar-se-á o disposto no artigo 88.º", isto é, será extraída certidão de dívida, a qual servirá de base a um processo de execução fiscal[1658]. Da articulação das disposições citadas resulta a definição do "pagamento voluntário", como aquele que é realizado dentro do prazo de pagamento legalmente previsto, e do "pagamento coercivo", como aquele que é realizado fora desse, o que implica a instauração de processo de execução fiscal, mas também o vencimento de juros de mora[1658]. Apesar disto, no artigo 264.º do CPPT e no contexto da disciplina do processo de execução fiscal, o legislador socorre-se do mesmo conceito, mas atribui-lhe um significado diferente. Para efeitos desta disposição, o "pagamento voluntário" corresponderá ao pagamento da dívida exequenda na pendência da execução fiscal por parte do executado ou terceiro – ou seja, contrapõe-se ao pagamento da dívida através da penhora dos bens do executado, consequente venda e afetação do produto obtido à satisfação da dívida em execução. O facto de o legislador – de modo ambíguo e contraditório – se socorrer do mesmo conceito num e noutro caso dá azo a que o intérprete lhes confira um tratamento indiferenciado. Quanto a nós, é precisamente isto que está na base do posicionamento do STA no sentido de que "o pagamento voluntário, feito pelo executado por conta de dívida sob execução fiscal extinta por prescrição da obrigação respetiva, não pode fundamentar a devolução ou "repetição do indevido", pois esse pagamento corresponde ao cumprimento de uma obrigação natural". Cfr. Acórdão do STA de 19.09.2007, proferido no âmbito do Processo n.º 0194/07. Neste acórdão o Tribunal trata de forma indiferenciada o pagamento realizado antes da execução fiscal e aquele que é realizado no seu âmbito, considerando que ambos se enquadram no conceito de "prestação realizada espontaneamente", para efeitos do disposto no n.º 2 do artigo 304.º do CC. Guardamos sérias reservas quanto à "espontaneidade" do "pagamento voluntário" a que se refere o artigo 264.º do CPPT, face à circunstância de o caráter especialmente "agressivo" da execução fiscal constituir um elemento que compele fortemente o executado a proceder ao seu pagamento, como forma de a extinguir.

Idealmente, as normas fiscais não devem constituir um produto exclusivamente destinado a especialistas, o que pressupõe que as normas sejam redigidas com qualidade semântica (utilizando uma linguagem próxima da linguagem ordinária) e com clareza normativa (expressando com firmeza a clareza normativa), para que possam ser apreendidas e compreendidas pelo "cidadão médio"[1659]. No entanto, a complexidade subjacente a certas matérias reguladas pelas normas fiscais não se compatibilizará com regulações de tal modo simples que possam ser apreendidas por qualquer sujeito, independentemente do respetivo nível de instrução e conhecimento técnico. Por esse motivo, ainda que deva ser promovida a inteligibilidade do tecido normativo-fiscal, não poderá daí extrair-se uma intransigência no sentido de que devam (ou sequer possam) as normas fiscais, sem exceção, ser redigidas e organizadas de tal modo que assegurem a sua completa compreensão a qualquer contribuinte. O tecnicismo da linguagem acabará por ser uma inevitabilidade em certos desdobramentos do sistema fiscal, pelo que se compreenderá que não possa o sentido de tais normas ser integralmente apreendido por todos os contribuintes[1660]. Tudo dependerá da tipologia de normas e do grupo de contribuintes aos quais as mesmas se dirigem[1661]. Não poderão, ainda assim, deixar de ser considerados patológicos os casos em que a redação e organização dos enunciados normativos-fiscais se apresenta de tal modo complexa, intrincada e tecnicista que prejudica a sua compreensão mesmo por parte de profissionais especializados na matéria[1662].

Em certos casos, o sistema fiscal – numa lógica de sobreposição – sobrevoa os demais segmentos jurídicos em busca de elementos a partir dos quais possa ser identificada uma manifestação de capacidade contributiva que importe atingir fiscalmente, utilizando conceitos jurídicos aí desenvolvidos, ainda que lhes possa acabar por conceder um significado diverso. Noutros casos, porém, como forma de assegurar a efetividade prática das normas que produz, o normador fiscal

---

[1659] Cfr. GONZÁLEZ, Clemente Checa, *Acerca del procedimiento administrativo de elaboración de las normas tributarias*, cit., 269.

[1660] As normas fiscais assumem, frequentemente, natureza complexa tanto no objeto como na forma, revestindo-se por vezes de elevados níveis de tecnicidade, tornando-as inacessíveis à grande maioria dos sujeitos que tomam por destinatários. Cfr. FAVEIRO, Vítor Duarte, O Estatuto do Contribuinte, cit., 952.

[1661] Os níveis de complexidade a admitir não serão constantes ao longo do sistema fiscal, significando isto que aqueles que possam (ou devam) ser tolerados em certos domínios serão de recusar em outros, aspeto que poderá variar em função de múltiplos critérios, como, por exemplo, o facto de os seus destinatários serem pessoas singulares ou coletivas, a atividade a que se dedicam, o nível de instrução tendencial associado aos sujeitos que desenvolvem determinadas atividades, a própria complexidade das realidades tomadas como fiscalmente relevantes, etc. Em geral, importa garantir que dimensões como a própria sujeição ao imposto ou o seu genérico funcionamento possam ser apreendidos pelo contribuinte comum e não apenas por peritos especialistas, enquanto certos domínios específicos da disciplina do modo de determinação da prestação fiscal principal possam ser reservados apenas a estes.

[1662] Neste sentido, cfr. DOURADO, Ana Paula, O Princípio da Legalidade Fiscal, cit., 577. As normas fiscais podem revelar-se de difícil compreensão para o jurista comum, porquanto se socorrem de conceitos e regimes estranhos à sua formação cultural típica, implicando (nomeadamente) conhecimentos de ordem financeira e contabilística. Cfr. TESAURO, Francesco, *Istituzioni di Diritto Tributario,* cit., 43.

socorre-se dos conhecimentos extraídos das ciências sociais relativamente às realidades sobre as quais se debruça, apropriando-se de conceitos (extrajurídicos) que a elas respeitam. Não é, por isso, infrequente que as normas fiscais se socorram de conceitos contabilísticos, económicos e financeiros que não se encontram definidos pelas normas fiscais ou demais normas jurídicas. Este aspeto permite compreender a tecnicização das normas fiscais como uma forma de aquelas darem reposta ao caráter técnico das realidades sobre as quais incidem. A constante evolução de uma sociedade cada vez mais complexa e tecnológica, para além de dele exigir uma forte especialização e uma permanente atualização, frequentemente empurra o normador fiscal para áreas de elevada complexidade técnica, o que o leva a apropriar-se de standards ou normas técnicas (instrumentos de "soft-law") vigentes nesses domínios, através da sua juridificação, como forma de assegurar a regulação de tais matérias[1663]. O exemplo mais evidente será o da remissão dos códigos de imposto sobre o rendimento para princípios contabilísticos ou da consagração nesses códigos de imposto dos referidos princípios, a qual levou à juridificação de instrumentos de "soft-law" existentes nesse domínio[1664]. Outros casos, porém, podem ser identificados, como por exemplo a remissão para o "Novo Ciclo de Condução Europeu Normalizado (New European Driving Cycle — NEDC)" ou para o abrigo "Procedimento Global de Testes

[1663] Neste contexto, FREITAS DA ROCHA enuncia três caminhos que poderão ser seguidos pelo legislador: (i) determinar a sua incorporação em diplomas normativos, nomeadamente através da criação de anexos com especificações técnicas; (ii) estabelecer remissões expressas para os referidos instrumentos de "soft law"; ou (iii) socorrer-se de "cláusulas gerais de reenvio", através das quais remeta para "regras conhecidas da técnica", para o "estado da ciência e da técnica" ou para as "regras da arte". Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, ordenamento e conflitos normativos, cit., 456-460; ROCHA, Joaquim Freitas da, Direito pós-moderno, patologias normativas e protecção da confiança, cit., 14.

[1664] As normas vigentes em matéria de contabilidade e reporte financeiro constituem o produto da juridificação de instrumentos de "soft-law" vigentes na matéria. O Sistema de Normalização Contabilística (SNC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho – em substituição do Plano Oficial de Contabilidade (POC), que havia sido aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de fevereiro –, corresponde a um modelo de normalização assente mais em princípios do que em regras explícitas e que se pretende em sintonia com as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB) e adoptadas na UE (Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho de 2002, relativo à aplicação das normas internacionais de contabilidade). O corpo normativo assim adotado constitui o reflexo de instrumentos (de "soft-law") internacionais ao nível da contabilidade – International Accounting Standards (IAS) – e do relato financeiro – International Financial Reporting Standards (IFRS) –, bem como do acolhimento das "interpretações conexas" elaboradas pelo International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC). Como salienta FREITAS DA ROCHA, até ao momento da sua "incorporação ou absorção estadual", as disposições em questão constituíam meros "paradigmas de aplicação" e "conceitos contabilísticos estruturantes", embora não constituíssem verdadeiras normas jurídicas. Passam, então, a vigorar como tal e até as IAS, os IFRS e as "interpretações" do IFRIC que não tenham sido objeto de juridificação pelo referido diploma, assumem um importante valor supletivo, uma vez que podem ser usados como forma de integração de lacunas (assim, SNC, ponto 1.4.). Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Direito pós-moderno, patologias normativas e protecção da confiança, cit., 14. Ora, nos termos da al. a) do n.º 3 do artigo 17.º do respetivo Código, a determinação do rendimento tributável em sede de IRC tem por referência a contabilidade "organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo sector de atividade", sem prejuízo dos desvios especificamente impostos pelas normas fiscais. A propósito da conformidade constitucional do recurso a tal solução, PAULA DOURADO alude a uma ideia de praticabilidade e de inexistência de alternativa para o legislador, acabando a concretização dos muitos conceitos indeterminados utilizados nesse contexto por ser promovida pela jurisprudência (e pela administração) através da identificação de grupos de casos (isto é, através da tipificação), como forma de diminuir o grau de incerteza jurídica que se lhes associa. Cfr. DOURADO, Ana Paula, O Princípio da Legalidade Fiscal, cit., 348.

Harmonizados de Veículos Ligeiros (Worldwide Harmonized Light Vehicle Test Procedure — WLTP)"[1665], ou o recurso a conceitos técnicos como – por exemplo – viaturas "híbridas plug-in"[1666], "cilindrada", "motores Wankel"[1667], "teor alcoólico"[1668] ou "motor não estacionário"[1669].

***

Como referimos, para uma adequada apreensão da comunicação normativa – e assim, da comunicação normativa-fiscal –, os enunciados devem, na medida do possível, ser formulados de modo simples, claro e conciso. No entanto, e apesar disso, existe uma genérica perceção de que as normas fiscais tendem a assentar em enunciados obscuros, confusos, complexos e dotados de elevada tecnicidade, os quais, embora dificultem a sua compreensão pelo comum dos contribuintes, asseguram aos contribuintes que se revelem mais expeditos ou melhor assessorados o acesso a vantagens fiscais exclusivas, mediante o aproveitamento das debilidades do tecido normativo-fiscal. Ou seja, *uma perceção acaba por favorecer a deterioração da relação entre administração fiscal e os contribuintes e o cultivo de um generalizado sentimento de injustiça em relação ao funcionamento do sistema fiscal*. De facto, embora, como se disse, as normas fiscais devam ser claras e determináveis, para que um normal destinatário consiga captar com razoabilidade o seu sentido e alcance, a redação dos enunciados nos quais assentam apresenta-se frequentemente afetada por imperfeições que conduzem a dificuldades ao nível da sua aplicação. Não se revela, aliás, difícil a identificação de enunciados normativos caraterizados por uma execução confusa, acabando prejudicada a sua compreensibilidade e, em certos casos, a própria capacidade para produzirem os resultados que através delas se pretendia lograr.

3.2. Debilidades ao nível das técnicas de sistematização formal

A qualidade normativa não se reflete apenas sobre a maior ou menor perfeição da construção dos enunciados, mas também no modo como os mesmos se encontram organizados entre si e na consideração do respetivo conjunto. A distribuição e organização dos enunciados (portanto, a sua sistematização formal) desempenha um papel fundamental ao nível da construção de um agregado

[1665] Cfr. artigo 4.º do CISV e artigo 7.º do CIUC.

[1666] Cfr. n.º 17 do artigo 88.º do CIRC; al. f) do n.º 2 do artigo 21.º do CIVA; al. d) do n.º 1 do artigo 8.º do CISV.

[1667] Cfr. artigo 7.º do CISV e artigo 4.º do CIUC.

[1668] Cfr. artigo 87.º-A.

[1669] Cfr. artigo 88.º do CIEC.

dotado de coerência e completude, exigindo-se que reflita – tanto quanto possível – a ordenação material do sistema fiscal.

Pese embora esta aparente ser uma verdade insofismável, não se poderá colocar de parte a (abstrata) possibilidade de um sistema, cujos enunciados se encontrem desadequadamente organizados numa perspetiva formal, se revestir de coerência e completude, no sentido em que o tecido normativo a que dão corpo não se revele contraditório nem lacunoso. Um sistema assim construído será de muito difícil manejo – tanto para o normador, quando sobre ele pretenda intervir, como para o aplicador, face às evidentes dificuldades de identificação e articulação do material que se colocariam – e dificilmente se compatibilizaria com as exigências de segurança jurídica exigidas nos quadros de um Estado de Direito.

Considerando a extensão e complexidade do sistema fiscal, revela-se muito difícil "domar" o material jurídico que o compõe, sobretudo quando os enunciados normativos que o suportam se encontrem desorganizados e dispersos. De facto, a única forma de controlar um grande número de mensagens normativas passa pela sua arrumação numa única estrutura ou num conjunto de subestruturas, às quais as normas jurídicas sejam reconduzidas segundo um critério agregador (como a matéria sobre a qual versam ou os sujeitos aos quais se dirigem) e a sua posterior distribuição e arrumação segundo subcritérios adequados. Impõe-se a agregação, consolidação e organização da normação, uma vez que só dessa forma será possível a formação de uma visão de conjunto, que permita identificar e corrigir eventuais contradições e incompletudes.

A divisão formal do sistema fiscal em diferentes estruturas (leis gerais, códigos, estatutos, diplomas, etc.) deverá orientar-se por critérios racionais, o que pressupõe que os enunciados normativos que neles são integrados sejam dispostos de forma criteriosa e adequada a refletir externamente a coerência interna dos subconjuntos normativos aos quais servem de suporte textual. Como tivemos oportunidade de assinalar no Ponto 3.4.2.2.1 da Parte I, como forma de prevenir a ocorrência de contradições normativas, deverá o normador fiscal socorrer-se das técnicas de produção e de organização normativas que se revelem mais capazes de reduzir o confronto conflituante entre as normas jurídicas. Neste contexto, revela-se preponderante a apropriação pelo normador fiscal das técnicas dogmáticas ou esquemas explicativos desenvolvidos pela Ciência jurídica com o propósito de arrumar as matérias jurídicas, como será o caso paradigmático da "relação jurídica tributária", a qual – embora constitua o que se pode designar por "património comum da juridicidade" – se encontra hoje enraizada, não apenas no modo como o fenómeno fiscal é estudado e compreendido, mas também na forma como são produzidos e organizados os enunciados que servem de base à disciplina de grande

parte das figuras impositivas[1670]. Veja-se que esta não apenas foi expressamente acolhida pela LGT enquanto critério fundamental de arrumação do edifício jurídico-fiscal – procurando-se as diferentes normas sejam apreendidas de modo inteligível e racionalmente adequado, mediante a sua recondução às categorias de "sujeito", "objeto", "facto" e "garantia" –, como tende a ser refletida no modo como são organizados os enunciados normativos que servem de suporte textual à disciplina jurídica das principais figuras impositivas presentes no sistema fiscal. Não deverá, aliás, subestimar-se a importância da consistência na utilização dos critérios de sistematização formal, porquanto tal facto torna o sistema mais intuitivo – e, assim, apreensível – para quem tem de o manejar, uma vez que a arrumação que encontra num código a respeito de certo imposto acaba por ser reproduzida, com as necessárias adaptações, a respeito de um outro, simplificando a respetiva consulta e a localização dos núcleos materiais que o constituem. não misturar temáticas em cada apartado. Mesmo no âmbito dos redutos normativos que não se deixam subsumir aos quadros jurídico-compreensivos da relação jurídica ou outros modelos teorético-jurídicos fornecidos pela Ciência jurídica, as exigências de sistematização formal dos enunciados normativos não deverá ser negligenciada. Será este o, paradigmático, caso dos conjuntos normativos que têm por objeto a regulação de dimensões adjetivas do fenómeno fiscal, os quais reclamam uma sistematização que reflita de modo claro e adequado a dinâmica associada ao desenvolvimento do procedimento e do processo. Em todo o caso, e independentemente dos concretos modelos de sistematização formal dos enunciados normativos que se venha a adotar, a elaboração racional de qualquer diploma normativo pressupõe a observância de um conjunto de regras básicas, como será o caso da sua agregação dos enunciados normativos em função das matérias às quais se reportam, a precedência das matérias gerais em relação às especiais, a precedência das matérias substantivas em relação às adjetivas, a observância de uma ordem cronológica quando se trate da disciplina de dimensões que se coloquem (materialmente) entre si numa lógica sequencial do ponto de vista temporal, a segregação em partes, capítulos ou apartados, a colocação das disposições finais e transitórias no final dos diplomas, etc. Todas estas técnicas de arrumação dos enunciados normativos fiscais favorecem o cumprimento da exigência de coerência do sistema.

A ausência de rigor na inserção sistemática das prescrições que vão sendo aprovadas de modo errante, enquanto medidas pontuais de natureza conjuntural que visam acautelar problemas concretos, responder a necessidades financeiras e a pressões de origem diversa, mas desconsideram o seu enquadramento numa lógica de conjunto, contribui para a perda da ideia de sistema na disposição do

[1670] De modo desenvolvido, sobre o tema, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, SILVA, Hugo Flores da, Teoria da Relação Jurídica Tributária, cit., 18 e seguintes.

material jurídico. Ao mesmo tempo, a excessiva celeridade e a imponderação que tendem a caraterizar a produção normativa fiscal não prejudicam apenas a qualidade da redação dos enunciados normativos, mas também a sua organização, o que se reflete ao nível da falta de rigor na arrumação dos preceitos, da desadequada articulação entre disposições normativas dentro de um mesmo diploma e da própria desarticulação entre diplomas diferentes, aspetos que, naturalmente, se refletem ao nível da coerência e completude do sistema[1671].

Ainda que os diplomas sejam organizados de modo tendencialmente coerente aquando da sua aprovação, o modo apressado e irrefletido com que os mesmos são alterados e revistos acaba por propiciar uma progressiva degradação dos mesmos, conduzindo, no limite, a que a arrumação inicialmente estabelecida deixe de se revelar adequada para acautelar as necessidades organizatórias do material normativo em presença. Ainda que outras pudessem ser aqui convocadas, dirigiremos a nossa atenção às seguintes debilidades ao nível da sistematização formal dos enunciados normativos fiscais: (i) a dispersão normativa; (ii) a intrusão normativa; e (iii) a redundância normativa. Salientamos, mais uma vez, que as realidades sugeridas encontram frequentemente espaços de confluência e mesmo de sobreposição, de modo que não é de excluir, por exemplo, que uma dispersão possa materializar simultaneamente um caso de intrusão, ou que uma redundância possa ser uma consequência da dispersão. O elenco proposto tem finalidades meramente científico-expositivas, não pretendendo assumir o estatuto de arrumação típica categórica e excludente.

i) Dispersão normativa

Utilizamos o conceito de dispersão normativa com o propósito de evidenciar uma disrupção sistemática que consiste na pulverização de enunciados normativos por diplomas avulsos, sem que se encontrem integrados numa estrutura coerentemente articulada, ou a sua integração, de modo mais ou menos articulado, em diplomas que não têm natureza fiscal.

A criação de um código geral, que incorporasse toda a disciplina jurídica fiscal de caráter geral (de caráter tendencialmente estável) e fosse complementada por regimes fiscais de natureza específica (de caráter tendencialmente mais flexível) enformados por aquela, não só favoreceria a agregação normativa, como a sua consolidação, facilitando a prevenção e o suprimento de repetições, incoerências e incompletudes normativas. Uma vez que se encontrasse estabilizado, o código geral assim formulado poderia constituir um importante elemento dissuasor de impulsos legiferantes errantes e imponderados. No entanto, inexiste no sistema fiscal português um código único que se

[1671] Neste sentido, embora com uma perspetiva mais alargada, cfr. MORAIS, Carlos Blanco de, Manual de Legística, cit., 182.

proponha a reunir todas as normas jurídicas fiscais, tendo a arrumação do material normativo fiscal sido distribuída por um conjunto de diplomas de âmbito variado, uns de caráter estrutural e geral (como será o caso, no âmbito do sistema fiscal português, da LGT ou do CPPT) e outros de âmbito mais limitado (como, por exemplo, sucede com os diferentes códigos de imposto, bem como na regulação de certas matérias que o legislador fiscal optou por autonomizar – como sucedeu no caso do CFI em relação ao EBF; ou no caso do RCPITA e do RJAMT em relação à LGT e ao CPPT). Observa-se, assim, *uma espécie de organização polissistemática do sistema fiscal, o qual se desdobra por diferentes diplomas que procuram assegurar uma arrumação sistemática e completa de agregados normativos materialmente delimitados*. A concentração normativa que se associa ao fenómeno codificador tende a favorecer a transparência[1672], a coerência e a completude da disciplina jurídica, revelando-se mais provável o desenvolvimento de patologias normativas no âmbito de regulações dispersas e fragmentadas, do que num único ou num reduzido número de diplomas[1673]. O facto de se observar uma tendência para que sejam integradas em tais diplomas as regulações respeitantes a determinados núcleos materiais constitui um importante fator inibidor da dispersão normativa, mas não a elimina por completo, o que significa que a normação fiscal avulsa não será uma realidade que possa ser ignorada[1674]. Para além da normação aprovada de forma avulsa respeitante a matéria fiscal[1675], será possível encontrar matérias de caráter fiscal disciplinadas em diplomas normativos que não têm natureza fiscal. Repare-se que não se trata aqui da simples convocação subsidiária da aplicação de normas de outros segmentos, mas da própria inclusão de normas dotadas de uma especial intenção normativo-fiscal em códigos ou diplomas legislativos não fiscais. Esta é uma opção que poderá resultar

[1672] O próprio título de um diploma normativo desempenhará um papel preponderante ao nível das garantias de transparência normativa, sendo conveniente que os mesmos sejam curtos e reflitam com a maior precisão o seu conteúdo. A propósito da questão, cfr. MORENO, José Luis Martín, *Título de las leyes y homogeneidad*, *in* Revista Española de la Función Consultiva, n.º 6, julio-diciembre, 2006, 171 e seguintes.

[1673] Cfr. GONZÁLEZ, Clemente Checa, *Acerca del procedimiento administrativo de elaboración de las normas tributarias*, cit., 271. Referimo-nos, em todo o caso, a um verdadeiro fenómeno codificador e não à mera compilação de enunciados normativos, a qual, pese embora possa contribuir de forma importante para uma maior transparência e acessibilidade do tecido normativo, não assegura a disposição sistemática do material jurídico fiscal – ou seja, dela não decorre a organização do material normativo em torno de uma estrutura capaz de assegurar atualizações regulares com base num arranjo sistemático. Cfr. GABARINO, Carlo, *Legal Interpretation of Tax Law*..., cit., 218.

[1674] A dispersão normativa dificulta a identificação e aplicação das normas jurídicas. Cfr. LLORENTE, Francisco Rubio, *El papel del consejo de estado en el control de la calidad técnica de las normas*, cit., 30.

[1675] Como será o caso das disposições normativas fiscais constantes das diversas LOE, dos plúrimos diplomas de natureza regulamentar vigentes em matéria fiscal, tanto pela administração central como pela regional e local (a este propósito do problema da dispersão normativa, ver o Ponto 3.2.), mas também a aprovação de diplomas avulsos de natureza legal, como, por exemplo, sucede com o Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro, que procede à regulamentação das obrigações relativas ao processamento de faturas e outros documentos fiscalmente relevantes bem como das obrigações de conservação de livros, registos e respetivos documentos de suporte que recaem sobre os sujeitos passivos de IVA; o Decreto-Lei n.º 84/2017, de 21 de julho, que simplifica os procedimentos de restituição de IVA às instituições particulares de solidariedade social, às Forças Armadas, às forças e serviços de segurança e aos bombeiros; ou o Decreto-Lei 29/2008, de 25 de fevereiro, que estabelece deveres de comunicação, informação e esclarecimento à administração tributária para prevenir e combater o planeamento fiscal abusivo.

justificada pelo recorte normativo promovido em torno da disciplina jurídica assegurada a certos sujeitos[1676] ou matérias[1677], o qual poderá recomendar – por uma questão de transparência e de facilidade aplicativa – que a disciplina das dimensões fiscais conexas com o âmbito aplicativo do diploma em questão seja assegurada no seu interior. Noutros casos, porém, revela-se mais difícil encontrar uma justificação bastante para a inserção sistemática de normas fiscais em diplomas que não têm essa natureza[1678]. Embora não seja tão frequente, pode também verificar-se o problema contrário, da inclusão de matérias não fiscais em códigos ou diplomas fiscais[1679].

Os diplomas normativos correspondem – como se referiu – a agregados de normas reunidos em função de determinados critérios, criando a expetativa de que as disposições que os cumpram sejam a eles reconduzidas e coerentemente organizadas no seu interior, revelando-se, por isso, problemático proceder de modo diferente. Para além do facto de a dispersão, por si só, dificultar a identificação do material jurídico, os aplicadores normativos, face à existência de um diploma que abranja determinado núcleo material, acabam por confiar na inexistência de disposições que, fora dele, versem sobre a mesma matéria. O problema assinalado agravar-se-á nos casos em que as disposições normativas desagregadas daquele que seria o seu "habitat natural", apesar de "permanentes", acabem por ser colocadas em instrumentos jurídicos de natureza temporária – como sucederá no caso da sua inclusão na LOE –, uma vez que a suposta transitoriedade de tais diplomas acaba por gerar a expetativa da quebra – em bloco – da sua vigência a partir do termo do ano ao qual respeitam.

O exemplo mais evidente no que à dispersão normativa respeita será o caso das normas que consagram benefícios fiscais[1680]. Ainda que o legislador tenha consagrado um diploma que constituirá a

---

[1676] Pense-se na disciplina dos poderes fiscais das Regiões Autónomas em disposições da LFRA e nos respetivos estatutos político-administrativos, ou na disciplina dos poderes fiscais das Autarquias Locais no RFALEI.

[1677] Como será o caso da disciplina de benefícios fiscais nos artigos 268.º a 270.º do CIRE ou da disciplina da concessão de benefícios fiscais, do lançamento da derrama e da transformação da participação variável na receita de IRS numa dedução à coleta por efeito da fixação de uma percentagem inferior a 5% no RFALEI.

[1678] A este respeito, pense-se no caso da disciplina dos privilégios creditórios nos artigos 736.º, 738.º, 744.º e na al. a) do n.º 1 do artigo 747.º do Código Civil (note-se que o próprio normador fiscal acaba por remeter para os citados diplomas, como se pode observar na al. a) do n.º 2 do artigo 50.º da LGT, no artigo 122.º do CIMI, no artigo 39.º do CIMT e no artigo 47.º do CIS); ou no caso da previsão, no Decreto-Lei n.º 1/2020, de 9 de janeiro, que criou o direito real de habitação duradoura, de que caberá ao morador "entregar ao proprietário do imóvel os montantes relativos ao Imposto Municipal sobre Imóveis" (cfr. al. b) do n.º 1 do artigo 9.º). Repare-se, a propósito desta última disposição, que embora o artigo 8.º do CIMI preveja o proprietário (usufrutuário ou superficiário, quando existam) como sujeito passivo do imposto, passa a prever-se, no caso do direito real de habitação duradoura, que o esforço económico associado ao mesmo será suportado pelo morador. Uma vez que a iniciativa legiferante do Governo não foi precedida de uma autorização legislativa, legítimas dúvidas poderão ser colocadas a respeito da conformidade constitucional da solução normativa enunciada.

[1679] Será possível observar que o artigo 63.º-E da LGT disciplina a "proibição de pagamento em numerário", a qual, embora possa facilitar a prevenção da evasão e fraude fiscal, não tem esse como propósito exclusivo ou – porventura – sequer principal, antes contendendo com o combate ao problema do branqueamento de capitais.

[1680] Assinalando o problema da dispersão dos benefícios fiscais no sistema fiscal português, cfr. GRUPO DE TRABALHO PARA O ESTUDO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS, Os Benefícios Fiscais em Portugal, cit. Não se negligenciando o importante esforço "codificador" ínsito à aprovação do EBF, a verdade é que o

matriz da sua disciplina – o EBF[1681] –, tais normas encontram-se distribuídas – muitas vezes de modo acrítico – ao longo do sistema fiscal. Assim, para além dos regimes de benefícios fiscais que podem ser encontrados nos diferentes códigos dos impostos ou no CFI, será possível assinalar a presença de normação deste tipo em diplomas avulsos – como, por exemplo, os que constituem ou regulam a organização e atividade de certas entidades[1682] –, nas diferentes LOE, na normação que promove a adaptação do sistema fiscal às necessidades das Regiões Autónomas[1683] e, até, em regulamentos municipais, que os consagram relativamente aos impostos cuja receita lhes é destinada[1684]. Um outro exemplo que aqui podemos considerar será a dispersão das normas que disciplinam o procedimento e o processo tributário. Estas encontram-se, fundamentalmente, distribuídas por dois diplomas: a LGT, que se propõe regular as "relações jurídico-tributárias", oferecendo-lhes uma disciplina concomitantemente substantiva e adjetiva; e o CPPT, que assume o expresso propósito de regular as matérias do procedimento e do processo tributário, movendo-se num quadro regulatório exclusivamente adjetivo[1685]. Significa isto que, ao contrário do que sucede com o procedimento e o processo administrativo, os quais se encontram formalmente autonomizados em códigos distintos e específicos (o CPA e o CPTA, respetivamente)[1686], não optou o normador fiscal por assegurar uma distribuição das matérias do procedimento e do processo tributário por códigos autónomos próprios, o que, no entanto, também não significou a sua agregação num único código, uma vez que se encontra repartida (de forma pouco criteriosa) entre os dois diplomas supramencionados[1687]. A desagregação

---

mesmo fica muito longe de assegurar uma efetiva absorção e organização dos plúrimos regimes de benefícios fiscais existentes no sistema fiscal, uma vez que a "híper-variabilidade estrutural" das normas relativas aos benefícios fiscais torna o seu conjunto tendencialmente "incodificável", porquanto aquelas são fortemente marcadas pelo casuísmo e pelo caráter conjuntural dos seus fins. Cfr. SANCHES, José Luís Saldanha, Manual de Direito Fiscal, cit., 457.

[1681] A dispersão a que se alude é (em parte) assumida e pretendida pelo legislador, o qual prevê – no preâmbulo do EBF – a sua distribuição do seguinte modo: (i) os que se caraterizem por "uma máxima permanência e estabilidade" são incorporados nos códigos tributários respetivos; (ii) os que assumem "carácter menos estrutural, mas que revestem, ainda assim, relativa estabilidade" são incluídos no EBF; e (iii) os que tenham "finalidades marcadamente conjunturais ou requerendo uma regulação relativamente frequente", são incluídos nas LOE.

[1682] Veja-se, a título de mero exemplo, o artigo 116.º da Lei n.º 62/2007, de 10 setembro (regime jurídico das instituições de ensino superior); o artigo 10.º da Lei 19/2003, de 20 de junho (financiamento dos partidos políticos e das campanhas eleitorais); o artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 314/2000, de 2 de dezembro (regime excecional aplicável às sociedades gestoras das intervenções previstas no Programa Polis); ou a al. a) do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 307/71, de 8 de julho (Estatuto legal da Universidade Católica Portuguesa).

[1683] Considerando a faculdade prevista no artigo 59.º da LFRA. Com pertinência, cfr. o artigo 9.º do Decreto Legislativo Regional n.º 2/99/A, de 20 de janeiro, e o Decreto Legislativo Regional n.º 24/2016/M, de 28 de junho (Código Fiscal do Investimento na Região Autónoma da Madeira).

[1684] Possibilidade prevista no artigo 16.º do RFALEI.

[1685] Cfr. n.º 1 do artigo 1.º da LGT e artigo 1.º do CPPT.

[1686] Apontando este como um modelo de formação conjuntural que se encontrará obsoleto e sustentando a segregação das matérias do procedimento e do processo tributário em diplomas distintos, cfr. MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, Coordenação Geral António Carlos dos Santos e António M. Ferreira Martins, Outubro, 2009, 48-49.

[1687] A esta distribuição não será alheio o facto de – ao contrário do que seria recomendável – se registar um desencontro temporal entre os referidos diplomas, aspeto que acabou por dificultar a articulação dos mesmos (a LGT foi aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro, enquanto ainda se encontrava em vigor o Código de Processo Tributário, aprovado pelo artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril, o qual viria a ser

normativa não se fica, em todo o caso, por aqui, uma vez que será possível identificar matérias adjetivas cuja disciplina se encontra autonomizada em diplomas específicos – como é, nomeadamente, o caso das que resultam inseridas no RCPITA ou no RJAMT[1688] –, mas também às que se encontram inseridas em diplomas que a título principal disciplinam matéria substantiva, como os diversos códigos dos impostos – como será, nomeadamente, o caso da regulação de especificidades dos seus procedimentos de avaliação, liquidação e cobrança ou a previsão de mecanismos de reação próprios. Daqui decorre que quem pretenda conhecer a regulação vigente a propósito de uma específica questão de procedimento ou processo tributário poderá ser confrontado com a necessidade de considerar enunciados normativos presentes em diversos diplomas normativos. Para além dos inconvenientes que, por si só, se associam à desagregação da disciplina de matérias fiscais homogéneas em diplomas distintos – constituindo, aliás, como se referiu, um fator impulsionador de contradições, redundâncias e incompletudes –, apresenta-se especialmente problemática a inexistência de um critério claro no que respeita à repartição das matérias de procedimento e de processo tributário pelos citados diplomas[1689].

---

substituído pelo CPPT, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro). Aquando da aprovação da LGT – no ano de 1998 – gerou-se a expectativa no sentido do estabelecimento de uma cisão formal entre a disciplina do procedimento e do processo tributário, consubstanciada na limitação do seu âmbito aplicativo à disciplina substantiva da relação jurídica tributária e dos seus desenvolvimentos adjetivos de caráter procedimental, com a consequente entrega a um outro código – à data, o CPT, ou outro que o substituísse – da matéria do processo tributário. Neste sentido, Cfr. DOURADO, Ana Paula, O contencioso tributário português: um apelo à reforma, CJT, n.º 22, outubro/dezembro, CEJUR, Braga, 2018, 3-4. Não foi, no entanto, isso que veio a suceder, verificando-se que aquela, para além de oferecer uma insuficiente disciplina do procedimento tributário, apresentou uma ambição aplicativa em relação à matéria do processo tributário, ainda que apenas sobre ele se debruçasse a título liminar. Ou seja, trata-se de um diploma que assume pretensão regulatória alargada, mas que não reúne – pelo menos ao nível do procedimento e processo tributário – a densidade necessária para assegurar a sua completa disciplina, abrindo o caminho a outros diplomas que a completem nessa função. A aprovação – em 1999 – do CPPT, o qual determinou a revogação do CPT, teve em vista a ocupação dos espaços deixados em vazio pela LGT, surgindo o mesmo como um diploma complementar àquela. Pese embora fosse intenção daquele Código afirmar-se essencialmente como um diploma regulador do processo tributário (cfr. Ponto 1 do seu preâmbulo, do qual resulta a apresentação do CPPT como um diploma "essencialmente" dirigido à regulação do "processo judicial tributário e das execuções fiscais"), a incompletude da LGT levou a que no mesmo fossem integradas normas disciplinadoras do procedimento tributário, duplicando-se, assim, a sua disciplina. Cfr. DOURADO, Ana Paula, O contencioso tributário português: um apelo à reforma, cit., 5. Com relevância, pode observar-se no Ponto 6 do Preâmbulo do CPPT a referência ao facto de o seu título II ser integrado por normas de procedimento tributário que não foram incluídas na lei geral tributária. Aliás, a densidade que no CPPT é oferecida à disciplina do procedimento tributário – sobretudo no seu Título II, o qual abrange matérias tão variadas como, por exemplo, os princípios conformadores do procedimento tributário (artigos 45.º a 49.º), procedimentos informativos (artigos 55.º a 57.º), os procedimentos avaliativos (artigo 58.º), os procedimentos liquidatórios (59.º e seguintes), os procedimentos impugnatórios (artigos 68.º e seguintes), ou o procedimento de cobrança (78.º e seguintes) –, acaba por fazer dele o mais completo elemento de regulação daquela matéria. Por sua vez, no que respeita à matéria do processo, a LGT debruça-se sobre ela de modo incipiente no seu Título IV, pelo que a sua disciplina será essencialmente encontrada no CPPT. Ainda que assim seja, não deixam de se revelar problemáticas algumas das opções normativas constantes da LGT a respeito do processo tributário. Exemplo disso será o disposto no artigo 103.º a propósito da "natureza judicial" do processo de execução fiscal (a propósito da questão, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Sobre a natureza jurídica dos atos praticados em execução fiscal, in Execução fiscal (e-book), Centro de Estudos Judiciários, Lisboa, 2019, 35 e seguintes) ou a regulação da matéria das alçadas, constante do artigo 105.º da LGT.

[1688] Outros poderiam aqui ser considerados, como por exemplo o Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro, que disciplina um procedimento dirigido à comunicação, informação e esclarecimento à administração tributária de esquemas de planeamento fiscal.

[1689] Sem prejuízo de outros casos, é com grande dificuldade que se compreende: que certos princípios enformadores do procedimento tributário se encontrem regulados nos artigos 55.º e seguintes da LGT e outros nos artigos 45.º a 49.º do CPPT; que a regulação dos procedimentos informativos de

ii) Intrusão normativa

Recorremos ao conceito de intrusão normativa – ou de "normas intrusas" – para assinalar o problema da inserção de enunciados normativos em diplomas que nada têm que ver com as matérias às quais os mesmos respeitam[1690]. A reunião e organização das normas jurídicas num mesmo diploma deverá obedecer a um critério – a temática sobre a qual versam, os sujeitos aos quais se dirigem, etc. –, facilitando a arrumação do material jurídico e a própria identificação de eventuais incompletudes normativas, as quais poderão, desse modo, ser supridas de um modo mais simples. Trata-se, no fundo, da constituição de microssistemas em torno de certo critério de unidade tomado por referência, sendo o material jurídico organizado no seu interior de forma sistemática e completa. Com este modo de atuar, favorece-se também a transparência normativa, face à circunstância de as disposições que obedeçam ao mencionado critério se encontrarem concentradas num mesmo local. Da mesma forma que, uma vez que se decida proceder de tal modo, não deverão ser deixadas de fora de tal diploma normas que obedecem ao critério em questão (isto é, a dispersão normativa deverá ser evitada), também não deverão ser nele incluídas as normas que não lhe possam ser reconduzidas – ou seja, os diplomas devem ter um objetivo coerente e homogéneo e não se ocuparem de temas que lhes sejam estranhos[1691]. A partir daqui, o problema da intrusão normativa pode ser analisado em planos distintos. Por um lado, pode ser abordado no contexto das relações entre diplomas fiscais e não fiscais, importando assegurar, não apenas que os diplomas fiscais resultam livres de disposições normativas que não contendam com a disciplina dos impostos, mas também (e sobretudo) que seja evitada a integração de normas fiscais em diplomas normativos cujo escopo regulatório não se reporte à matéria dos impostos, evitando-se, assim, a proliferação de "normas intrusas" que são incorporadas no sistema fiscal através de diplomas que, à partida, se colocam fora do seu perímetro[1692]. Por outro lado, poderá ser observado nas relações entre diplomas fiscais, importando assegurar o respeito pelos critérios erigidos para a divisão e arrumação das matérias, de tal modo que as normas que cumpram os pressupostos de inserção num diploma não acabem por ser integradas noutro[1693]. Uma vez que nos

---

orientações genéricas e de informações vinculativas se encontre distribuída entre os artigos 67.º a 68.º-A da LGT[1689] e os artigos 55.º a 57.º do CPPT; ou que o procedimento de revisão dos atos tributários encontre a sua disciplina no artigo 78.º da LGT, enquanto os procedimentos de reclamação graciosa e recurso hierárquico encontram o seu enquadramento regulatório nos artigos 66.º e seguintes do CPPT.

[1690] Cfr. GONZÁLEZ, Clemente Checa, Persiguiendo la sombra de la justicia tributaria, cit., 131.

[1691] Cfr. MIGUEL, Francisco J. Laporta San, *El lenguaje y la ley*, cit., 106.

[1692] Cfr. GABARINO, Carlo, *Legal Interpretation of Tax Law...*, cit., 220.

[1693] A título de exemplo, observe-se que o n.º 3 do artigo 29.º do CIMT, por via da criação de uma presunção, disciplina matéria de incidência do IS. Repare-se que não se trata aqui de uma disposição que procure assegurar a adequada articulação entre os âmbitos aplicativos dos dois impostos (como sucede com os artigos 3.º do CIMT e o n.º 4 do artigo 1.º do CIS), mas de uma disposição presente no diploma disciplinador do IMT que prevê uma realidade que a integra no âmbito de incidência do IS.

referidos critérios seja assumida uma dimensão temporal, os problema das normas intrusas poderá ser observado ao nível da inclusão de normas de caráter temporário em diplomas de vigência permanente[1694], caso em que o fator de estabilidade que (através da codificação) se pretende assegurar aos diplomas normativos é perturbado pela inclusão nos mesmos de material jurídico de natureza precária[1695], o qual, se não for expressamente removido no termo da sua vigência, contribuirá para uma menor certeza e transparência quanto aos regimes jurídicos em vigor, podendo, inclusivamente, gerar falsas expetativas quanto à respetiva aplicabilidade[1696]. A inclusão de soluções normativas de caráter temporário em diplomas permanentes acaba por contrariar a ideia de estabilidade, a qual constitui um dos propósitos fundamentais da codificação, obrigando à permanente alteração dos diplomas normativos, com vista a expurgá-los de enunciados normativos que acabam por constituir "letra morta".

Num plano de análise diferenciado dos anteriores, o conceito de "norma intrusa" poderá ser utilizado fora do contexto das relações entre diplomas normativos e ser empregue ao nível da própria

---

[1694] O exemplo clássico de normas intrusas será a inclusão de disposições normativas sem natureza orçamental na LOE ("cavaliers budgétaires" ou "free riders"), expediente que– às custas de uma forte redução da transparência associada às normas jurídicas nele constantes – permite uma aprovação facilitada de certas soluções normativas fiscais (de âmbito temporal indeterminado), aproveitando a "boleia" da aprovação do diploma em bloco. Como tivemos oportunidade de salientar, são frequentes os casos em que o normador fiscal se socorre da LOE para introduzir alterações ao sistema fiscal, beneficiando – por todo o contexto que envolve a sua aprovação – de uma forma expedita para alterar o sistema fiscal e nele incorporar medidas cuja aprovação individual se poderia revelar problemática. Trata-se, noutras palavras, de um aproveitamento da "natureza calendarizada da lei do Orçamento" para assegurar a aprovação de normas sem uma direta (e, por vezes, nem sequer indireta) incidência orçamental. Cfr. DUARTE, Tiago, A Lei Por Detrás Do Orçamento, Almedina, Coimbra, 2007, 441. Ainda a propósito do tema, cfr. MONIZ, Ana Raquel, Cavaleiros e Hierarquia: o artigo 158.º da Lei do Orçamento do Estado para 2009, in Revista de Direito Público e Regulação, n.º 2, 2009, 2-3. Na jurisprudência, cfr. Acórdãos do TC n.ºs 461/87, de 16 de dezembro, n.º 358/92, de 11 de novembro, e n.º 141/2002, de 9 de abril. Referindo-se à utilização de "cavaliers budgétaires" que estabelecem autorizações legislativas em matéria orçamental, cfr. XAVIER, António Lobo, O Orçamento como lei: contributo para a compreensão de algumas especificidades do Direito Orçamental Português, in Boletim de Ciências Económicas, Volume XXXVI, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra, 1993, 170.

[1695] Dito de outra forma, o critério agregador dos diplomas normativos deverá tomar por referência a permanência ou transitoriedade das disposições normativas. O problema que se refere colocar-se-á, pelo menos, nos casos em que as disposições normativas vigorem por curtos espaços de tempo e sem que resulte claro o seu caráter transitório. Diferente nos parece o caso de disposições normativas que, apesar de temporárias, vigorem num horizonte temporal relativamente alargado, desde que resulte clara a sua natureza transitória. Um exemplo do que se refere poderá ser observado no caso da inclusão de disposições normativas relativas a benefícios fiscais com caráter temporário no EBF (cfr. n.º 1 do artigo 3.º e os – revogados – artigos 67.º e seguintes), ou na previsão do caráter temporário de benefícios fiscais no contexto do CFI (cfr. artigos 2.º e 35.º).

[1696] Tomemos o exemplo do artigo 12.º-A adicionado ao CIRS pelo artigo 258.º da LOE19 (Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro), no qual se previu a exclusão da tributação de 50% dos rendimentos do trabalho dependente e dos rendimentos empresariais e profissionais de ex-residentes que nos anos de 2019 e 2020 se tornem residentes para efeitos fiscais. O caráter transitório dos efeitos da medida recomendaria a sua não inclusão no CIRS, constituindo a própria LOE19 um diploma mais adequado do que aquele para a sua disciplina, como aliás sucede relativamente às medidas transitórias constantes dos artigos 259.º e 260 da LOE19. O mesmo se poderá observar relativamente à criação da sobretaxa de IRS introduzida pela Lei n.º 49/2011, de 7 de setembro. Embora tenha sido instituída como uma medida transitória – a aplicar apenas aos rendimentos auferidos durante o ano de 2011 -, a sua disciplina foi incluída no artigo 72.º-A do CIRS. Sem prejuízo de a vigência da mesma ter acabado por se alongar para além daquele exercício, terminando no ano de 2018, a verdade é que a opção de introduzir a sua disciplina do Código conduziu a que a partir do referido exercício o artigo citado continue a integrá-lo, ainda que não tenha qualquer efetividade.

composição dos artigos que, no contexto dos diferentes diplomas fiscais, asseguram a arrumação dos enunciados normativos. De modo a facilitar a identificação dos núcleos temáticos objetos de disciplina jurídica, a cada artigo deverá corresponder um único assunto, o qual, por questões de transparência, deverá resultar suficientemente evidenciado na respetiva epígrafe. No entanto, esta é uma exigência que nem sempre é observada pelo normador fiscal, revelando-se possível identificar artigos constantes dos diversos diplomas que não se orientam por esta metodologia, contemplando a disciplina de matérias heterogéneas no seu âmbito, aspeto que prejudica a respetiva visibilidade[1697]. Trata-se, no fundo, do problema das normas "intrusas", ainda que observado no interior dos diplomas normativos, quando se observe a inclusão de disposições normativas em artigos que não lhes digam respeito.

iii) Redundância normativa

O conceito de redundância normativa é utilizado com o propósito de identificar situações de concorrência normativa que não implicam uma contradição, porquanto coincidem os respetivos comandos deônticos e estatuição, o que poderá suceder em virtude do facto de o mesmo enunciado normativo ser integral ou parcialmente reproduzido mais do que uma vez, no mesmo ou em diferentes diplomas normativos. Naturalmente que se tem aqui por convenientemente assumida a clara distinção entre enunciado normativo e norma, nos termos descritos no Ponto 3.1.1.1. da Parte I. Neste sentido, a redundância poderá resultar de uma dupla ou múltipla reprodução textual do mesmo enunciado normativo, mas também da utilização de enunciados textualmente distintos dos quais sejam extraíveis normas idênticas. Será, por exemplo, o caso da criação de normas colocadas numa posição de generalidade e especialidade, em que a norma especial – pese embora mais limitada no seu âmbito aplicativo – não diverge da norma geral no que respeita ao seu comando deôntico e à sua estatuição. Com efeito, inexistindo divergência, *deverá a normação particular recuar, permitindo o avanço dos dados normativos gerais*. Nestes casos, encontra-se o normador fiscal dispensado de disciplinar de um modo particular as questões que se encontram normativamente resolvidas de modo adequado através da aplicação de normas gerais, sob pena de a normação especial criada se revelar redundante em

[1697] Os seguintes exemplos ilustram de forma clara o problema que se evidencia: (i) o n.º 4 do artigo 11.º da LGT disciplina a matéria da integração de lacunas num artigo cuja epígrafe respeita à "interpretação"; (ii) a disciplina da possibilidade e das condições de apresentação de providências cautelares a favor dos contribuintes no âmbito do contencioso tributário era – até à entrada em vigor da Lei n.º 118/2019, de 17 de setembro – disciplina do n.º 6 do artigo 147.º do CPPT, num artigo cuja epígrafe respeita à "intimação para um comportamento" e que se dedica nos seus restantes números à disciplina desta forma processual; (iii) a disciplina do recurso da decisão de avaliação da matéria coletável em caso de manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados encontra-se prevista nos n.ºs 7 e 8 do artigo 89.º-A da LGT, disposição que disciplina o procedimento tendente à formação daquela decisão, bem como no n.º 5 do artigo 146.º-B do CPPT, o qual tem por epígrafe "tramitação do recurso interposto pelo contribuinte" e que se dedica nos seus restantes artigos à disciplina do recurso da decisão de acesso a dados bancários.

relação àquela. Apesar do que se expõe, são frequentes os casos em que o normador fiscal intervém criando normas especiais que mais não fazem do que reproduzir ou remeter de forma expressa para os regimes gerais vigentes, o que se revela redundante e, por isso, desnecessário[1698]. Para além de tais situações, o conceito de redundância normativa pode ser utilizado para descrever um enunciado normativo que encerra, em si mesmo, repetições desnecessárias. Sendo assim, as redundâncias tendem a complexificar o sistema jurídico, impondo ao aplicador normativo o confronto de diversas disposições que concorrem entre si para a produção das mesmas consequências jurídicas, de tal modo que os diferentes dados normativos em presença se dão por cumpridos através da observância do mesmo comportamento[1699].

Um terreno fértil para identificação de redundâncias normativas poderá ser encontrado junto das normas do sistema fiscal português que disciplinam as matérias do procedimento e processo tributário, o que em parte se deverá à circunstância de as mesmas se encontrarem pulverizadas por diferentes diplomas normativos. O problema assinalado não se regista apenas em relação a dimensões normativo-adjetivas cuja especificidade considera o normador justificar a sua autonomia – como é o caso das normas incluídas no RCPITA e do RJAMT –, mas também em relação àquelas que assumem contornos gerais, uma vez que se encontram distribuídas de forma acriteriosa pela LGT e pelo CPPT[1700].

[1698] Vários são os casos em que o normador fiscal se limita a estabelecer uma expressa remissão para o regime geral, o que reflete bem a ideia de redundância que aqui se assinala, uma vez que, tratando-se de normas gerais, por natureza, serão aplicáveis *prima facie*, sendo apenas afastadas nos casos em que o normador trace um caminho normativo especial ou excecional que daquelas se desvie. Pense-se, a título de exemplo, na inclusão de soluções normativas que são colocadas nos diferentes códigos dos impostos e que não estabelecem qualquer desvio – de especialidade ou excecionalidade – em relação ao regime geral vigente em matéria de juros: compensatórios (veja-se, a este propósito, as remissões feitas para o artigo 35.º da LGT, a respeito do regime dos juros compensatórios, constantes de disposições como os n.ºs 1 e 2 do artigo 91.º do CIRS, n.º 1 do artigo 2.º do CIRC, n.º 1 do artigo 96.º do CIVA, n.º 1 do artigo 117.º do CIMI e do n.º 1 do artigo 33.º do CIMT); moratórios (ver as remissões feitas para o artigo 44.º da LGT a propósito do regime de juros moratórios, realizadas a partir de disposições normativas como o n.º 2 do artigo 96.º do CIVA ou o artigo 121.º do CIMI) ou indemnizatórios (veja-se as remissões feitas para o artigo 43.º da LGT, a respeito do regime dos juros indemnizatórios, constantes de disposições como artigo 94.º do CIRS, o n.º 6 do artigo 137.º do CIMI e o n.º 3 do artigo 46.º do CIMT). Será também o caso da disciplina do regime da caducidade (tome-se por exemplo as remissões efetuadas para o regime da caducidade constantes dos artigos 45.º e 46.º da LGT, realizadas a partir de disposições normativas como as que constam do n.º 1 do artigo 92.º do CIRS, do n.º 1 do artigo 94.º do CIVA ou do artigo 35.º do CIMT), da prescrição (pense-se nas remissões feitas para o artigo 48.º da LGT pelo n.º 1 do artigo 40.º do CIMT) e das garantias impugnatórias (pense-se nas remissões feitas a partir de disposições normativas como o n.º 1 do artigo 93.º do CIRS, o n.º 1 do artigo 98.º do CIVA ou o artigo 42.º do CIMT para o regime da revisão dos atos tributários, constante do artigo 78.º da LGT; ou em disposições normativas como as que constam do artigo 137.º do CIRC, n.º 1 do artigo 97.º do CIVA, n.º 1 do artigo 129.º do CIMI, do n.º 1 do artigo 41.º ou do artigo 43.º do CIMT, a propósito da legitimidade para reagir aos atos praticados no procedimento tributário e dos meios administrativos ou jurisdicionais a utilizar para o efeito, dimensões que resultam disciplinadas em disposições como o artigo 9.º, os artigos 66.º e seguintes e 96.º e ss do CPPT).

[1699] Não se deixará de reconhecer que a utilização de disposições redundantes poderá corresponder a uma intenção do normador fiscal assegurar uma mais fácil apreensão e compreensão de certos dados normativos, dispensando o intérprete de articular enunciados normativos colocados em diplomas diversos.

[1700] De facto, o desdobramento da disciplina de tais matérias pelos referidos diplomas fomenta a emergência de redundâncias normativas, as quais se evidenciam a partir da consideração simultânea dos respetivos enunciados normativos. O que se refere será observável em diversos domínios, podendo, a título de exemplo, destacar-se: a disciplina das normas subsidiária ou complementarmente convocadas para a regulação do procedimento e processo tributário (cfr. artigos 2.º da LGT e 2.º do CPPT); a delimitação do âmbito objetivo do procedimento tributário (cfr. artigos 54.º da LGT e 44.º do CPPT); a

Para além disso, a disciplina geral ou de enquadramento das relações jurídicas fiscais, a qual é assegurada por estes dois diplomas (tanto numa perspetiva substantiva como adjetiva), é complementada através de regulações particulares incidentes sobre os diversos núcleos materiais específicos, com será o caso da regulação individual das diferentes figuras impositivas, do regime dos benefícios fiscais, do regime fiscal do investimento, do procedimento de inspeção tributária, etc. As disposições previstas naqueles diplomas gerais serão aplicáveis de modo transversal em todo o sistema fiscal, vigorando mesmo em relação a estes núcleos materiais que recebem uma regulação específica, salvo nos casos em que nestes (em atenção às particularidades que os envolvam) o normador fiscal estabeleça desvios às soluções normativas gerais, através da consagração de regimes especiais ou excecionais[1701].

3.3. A utilização de critérios assistemáticos de resolução de conflitos normativos

Como tivemos oportunidade de observar, a organização do material jurídico no âmbito do sistema fiscal (mas também do sistema jurídico globalmente considerado) assenta – em grande medida – num escalonamento normativo constitucionalmente disciplinado, através do qual as normas são integradas em diferentes categorias, daí decorrendo o reconhecimento às mesmas de certas propriedades (conforme os casos, capacidade ou resistência revogatória ou derrogatória) que disciplinam o modo como se relacionam (num contexto hierárquico de supra e infraordenação) com as normas integradas em categorias diferentes. Entre normas da mesma categoria, prevalecem outros critérios de arrumação das normas jurídicas, nomeadamente os critérios da sucessão temporal (que faz prevalecer as normas mais recentes sobre as mais antigas) e da especialidade (que faz prevalecer as normas especiais ou excecionais sobre as que tenham natureza geral). Neste contexto, revela-se

---

disciplina da legitimidade no procedimento tributário (cfr. artigos 65.º da LGT e n.º 1 do artigo 9.º do CPPT); a regulação de certos princípios do procedimento tributário (cfr. artigos 55.º e seguintes da LGT e 46.º e seguintes do CPPT, os quais consagram o princípio do inquisitório, e artigos 59.º da LGT e 48.º do CPPT, quanto ao princípio da colaboração, nas relações entre a administração tributária e os contribuintes); ou a delimitação do âmbito objetivo do processo tributário (cfr. artigos 101.º da LGT e 97.º do CPPT). Em todos estes casos se regista a existência de normas que se sobrepõem aplicativamente, mas cujo sentido regulatório se apresenta uniforme.

[1701] Ainda que muitos outros pudessem aqui ser enunciados, a título de exemplo, observe-se os n.ºs 1 e 3 do artigo 35.º do CIMT que, respetivamente, alargam o prazo de caducidade do direito à liquidação para 8 anos e que fixam o início da sua contagem no momento do registo predial, no caso de transmissões de bens imóveis que não sejam realizadas por escritura pública – desviando-se da aplicação do prazo de 4 anos contados a partir da ocorrência do facto tributário, conforme decorre dos n.ºs 1 e 4 do artigo 45.º da LGT; o n.º 4 do artigo 40.º do CIMT que fixa o início da contagem do prazo de prescrição por referência ao momento do registo predial, no caso de transmissões de bens imóveis que não sejam realizadas por escritura pública – desviando-se do regime geral previsto no n.º 1 do artigo 48.º da LGT, que determina que a contagem tenha início no momento em que ocorra o facto tributário; o artigo 76.º do CIMI que consagra um mecanismo de reação especial relativamente aos atos de avaliação dos prédios urbanos – desviando-se da aplicação dos regimes gerais impugnatórios previstos nos artigos 66.º e seguintes do CPPT. Cada um dos enunciados normativos citados estabelece um desvio – em termos de especialidade ou excecionalidade – em relação às normas gerais que, na sua ausência, seriam aplicáveis ao caso.

problemática a introdução de critérios assistemáticos de resolução de conflitos normativos pelo próprio legislador fiscal, o qual (manifestando uma certa "soberba") assume faculdades de que não dispõe (nem poderia dispor, porquanto se trata de matéria reservada ao normador constitucional), procurando oferecer a certas disposições legais fiscais um valor reforçado de que (pelo menos por essa via) não podem beneficiar, estabelecendo putativas entorses aos critérios de arrumação do material normativo fiscal e de resolução de eventuais contradições normativas que se coloquem[1702]. Será o (flagrante) caso da previsão do n.º 3 do artigo 30.º da LGT, da qual decorre que o disposto no n.º 2 do mesmo artigo, a respeito da indisponibilidade do crédito tributário, "prevalece sobre qualquer legislação especial"[1703]. Ao determinar que uma norma legal de caráter geral prevalecerá sobre quaisquer disposições legais de caráter especial, a disposição citada pretende operar um desvio tanto ao critério da especialidade (no sentido da prevalência de uma norma geral sobre normas especiais do mesmo valor), como ao critério cronológico (no sentido da prevalência de normas posteriores sobre normas anteriores com o mesmo valor normativo), solução que, neste último caso, dificilmente se compatibilizaria com o princípio democrático, concebido em termos diacrónicos. Embora, como explicamos, a referida disposição normativa não possa beneficiar de "valor reforçado" por mera decisão do legislador fiscal, a sua introdução no sistema fiscal acaba por condicionar a atuação dos aplicadores normativos[1704]. Com isto não se pretende colocar irremediavelmente de parte a possibilidade de vir a ser assegurado um invólucro protetor especial (através do reconhecimento de força jurídica reforçada) a certas normas legais fiscais, assegurando-lhes uma maior estabilidade através da respetiva subtração à volatilidade que carateriza a produção normativa neste segmento normativo, sobretudo no que respeita aos

[1702] Neste sentido, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, A (falta de) qualidade legislativa em matéria tributária, V Congresso de Direito Fiscal, Coordenação de Glória Teixeira, Vida Económica, Porto, 2019, cit., 149 e seguintes.

[1703] Não se trata, em todo o caso, de uma disposição isolada. Como exemplos de disposições semelhantes, veja-se o disposto no n.º 11 do artigo 78.º da LOE13 (Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro) ou, fora do específico contexto fiscal, o artigo 13.º da LCPA ("O disposto nos artigos 3.º a 9.º e 11.º da presente lei tem natureza imperativa, prevalecendo sobre quaisquer outras normas legais ou convencionais, especiais ou excecionais, que disponham em sentido contrário").

[1704] No essencial, a referida disposição foi introduzida no sistema fiscal com o propósito de pôr termo à discussão colocada em torno da questão de saber se seria possível a extinção ou redução de créditos fiscais no contexto de um plano de recuperação (nos termos do artigo 196.º do CIRE). Ainda que até esse momento se pronunciassem já no sentido da sua inadmissibilidade, em virtude da alteração normativa referida, passaram os tribunais a entender que "a regra fiscal da indisponibilidade do crédito tributário passou a ser, sem dúvida, aplicável também no âmbito (especial) do Plano de Insolvência, não podendo este modificar os créditos tributários sem a verificação das condições previstas nas leis tributárias e aprovação da Autoridade Tributária, atestando a sua conformidade". Cfr. Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 12.07.2017, proferido no âmbito do Processo n.º 2069/11.3TJVNF-E.P1. Não se discute aqui a questão de saber se a redução dos créditos fiscais deve ou não ser admitida naquele contexto, mas, apenas o facto de os órgãos jurisdicionais terem suportado a sua decisão na ideia de que o n.º 3 do artigo 30.º da LGT faz prevalecer a "indisponibilidade dos créditos tributários" sobre quaisquer outras disposições legais. Na verdade, as disposições normativas deste tipo têm vindo a ser aplicadas pela jurisprudência dos tribunais superiores, sem que levantem dificuldades a respeito das mesmas. Veja-se, por exemplo, Acórdão do STA de 20 de junho, proferido no âmbito do Processo n.º 067/15.

diplomas ou regimes jurídicos de natureza estrutural (como será, aliás, o caso da LGT). Simplesmente, esta decisão não se encontra na disponibilidade do legislador ordinário, pelo que, procedendo do modo descrito, o legislador acaba por introduzir no sistema fiscal um fator de incerteza desnecessária, levando a que os aplicadores normativos sejam confrontados com a necessidade de decidir sobre a necessidade de observar tais disposições ou as demais, de caráter especial, que as contrariem.

Problema semelhante coloca-se também – ainda que com contornos um pouco diferentes – com o disposto no n.º 3 do artigo 4.º da LGT[1705], quando no mesmo se prevê que as "contribuições especiais" de melhoria e de maior desgaste "são consideradas impostos". Como tivemos oportunidade de assinalar no Ponto 1.2.2. do Capítulo I da Parte II, o imposto será uma figura jurídica de recorte constitucional, não cabendo ao legislador ordinário declarar que esta ou aquela realidade assumem tal natureza, mas – em sentido distinto – proceder à configuração das figuras impositivas de modo a que – à luz de um conceito constitucional de imposto – possam merecer tal qualificação. Revela-se, aliás, de certo modo "arrogante" que o "legislador da LGT" chame a si a disciplina de matéria de natureza constitucional[1706]. Significa isto que a equiparação das contribuições "especiais" ou de "melhoria" a impostos acabará por se revelar inócua, uma vez que, não gozando a LGT de valor reforçado[1707], a intervenção legislativa ordinária posterior não se encontrará vinculada a atribuir-lhes uma configuração que determine a sua qualificação como impostos, o que implica que a citada disposição não intervirá aqui como parâmetro de controlo de validade normativa. Embora não tenha a aptidão para condicionar a validade de disposições normativas posteriores de igual valor – como parece ter sido a intenção subjacente à aprovação da disposição citada –, a mesma acaba por constituir um fator de perturbação para os aplicadores normativos[1708].

[1705] Em rigor, outras disposições da LGT poderiam aqui ser igualmente referidas, tais como os artigos 5.º, 6.º e 7.º, os quais se reportam a matérias cuja disciplina deverá ser desenvolvida por via legal (pese embora pareçam ter um âmbito aplicativo mais amplo, considerando a referência à "tributação", da análise dos mesmos resulta manifesto dirigirem-se a matéria fiscal).

[1706] Se tal lhe fosse admitido, revelar-se-ia fácil ao legislador subtrair-se às especiais exigências constitucionais vigentes no domínio fiscal, bastando-lhe, para o efeito, atribuir a certas figuras impositivas a qualificação de taxa ou contribuição.

[1707] A propósito do tema, com pertinência, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Do valor normativo da Lei Geral Tributária (a questão do valor reforçado), in Estudos de homenagem ao Doutor Jorge Miranda, Volume V, Coimbra Editora, Coimbra, 2012, 713 e seguintes.

[1708] Não é infrequente o recurso a tal disposição, tanto na doutrina como na jurisprudência, atribuindo-lhe efeitos e significado que (à luz das condicionantes jurídicas em presença) não lhe podem ser associados.

3.4. Desatualização normativa

As soluções e regimes jurídicos pensados e estabelecidos em determinado momento podem ver a sua adequação prejudicada em virtude da evolução do contexto em que foram desenvolvidas[1709]. Assim, alterações produzidas no âmbito de outros segmentos jurídicos ou no próprio interior do sistema fiscal podem determinar o desajustamento de outras[1710]. Em reflexo do modelo de pós-modernidade jurídica acima referido — e por aqui se vê a relevância do que foi dito —, é possível afirmar que a evolução do contexto social, económico, ambiental e cultural, poderá determinar que certas medidas fiscais percam o seu sentido (seja pela obtenção dos resultados e efeitos que através delas se pretendia assegurar, seja pela ocorrência de circunstâncias que os impedem significativa ou definitivamente), fazendo surgir novas necessidades regulatórias ou colocando a descoberto as insuficiências do tecido normativo existente[1711]. Por sua vez, a evolução do conhecimento científico e das condições técnicas, materiais e humanas colocadas à disposição dos aplicadores normativos poderão viabilizar a adoção de soluções que até então se revelariam inexequíveis ou (pelo menos) demasiado dispendiosas, tornando problemática a manutenção de regimes jurídicos que, para além de arcaicos, se revelam deficitários do ponto de vista do cumprimento de certos parâmetros constitucionais fiscais. Constituem exemplos do problema que aqui se aborda: a impreparação do regime das mais-valias para absorver realidades como as operações que envolvem a utilização de

[1709] Não é infrequente que a evolução das realidades sociais reguladas determine o desuso de certas soluções ou regimes normativos ou que a aprovação de normação nova em relação a certo objeto regulatório não seja acompanhada da expressa revogação das disposições que a precederam, determinando assim que se arraste a permanência formal de certas normas no sistema. Será, por isso, de favorecer iniciativas legiferantes como as do Decreto-Lei n.º 32/2018, de 8 de maio, que determinou a cessação de vigência de decretos-leis publicados entre os anos de 1975 e 1980; Decreto-Lei 49/2019, de 15 de abril, que determinou a cessação de vigência de decretos-leis publicados entre os anos de 1981 e 1985; da Lei n.º 36/2019, de 29 de maio, que determinou a cessação de vigência de decretos-leis publicados entre os anos de 1975 e 1980; Lei n.º 56/2019, de 5 de agosto, que determinou a cessação de vigência de decretos-leis publicados entre os anos de 1981 e 1985.

[1710] Pense-se, por exemplo, num regime fiscal normativamente recortado por referência ao tratamento jurídico que certa realidade recebe para efeitos civilísticos e, posteriormente, ocorre uma transformação estrutural deste último regime.

[1711] O problema da desatualização normativa é abordado por CASALTA NABAIS, a propósito do "fenómeno inflacionista". Segundo o autor, a atualização dos "valores nominais dos elementos dos impostos", com o objetivo de os fazer coincidir com os valores reais ou deflacionados, não se encontra sujeita a reserva de lei, pelo que poderá ser "delegada" na administração fiscal a sua disciplina pela via regulamentar. Mais considera que se o legislador não proceder desse modo, deverá proceder às atualizações necessárias ou assumir expressamente um aumento dos impostos por mero efeito da inflação (considerando a aplicação de taxas progressivas mais elevadas em virtude do aumento nominal do rendimento; a não elevação das deduções ao rendimento bruto, dos abatimentos ao rendimento líquido ou das deduções à coleta; e a não atualização das isenções e demais benefícios fiscais), sob pena de se gerar uma inconstitucionalidade pela existência de um aumento de imposto sem que sejam observadas as exigências do princípio da legalidade fiscal. Acrescenta também que se a desatualização dos regimes jurídicos face à inflação tiver por resultado a tributação de rendimentos nominais, se incompatibilizará com o princípio da capacidade contributiva. Cfr. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, cit., 369-371. Em sentido próximo, sustentando que o controlo dos efeitos da inflação sobre o sistema fiscal constitui uma exigência decorrente do princípio da capacidade contributiva (para que daquela não resulte a tributação de realidades económicas meramente nominais) e do princípio da proteção da propriedade privada (de modo a que produza um efeito expropriatório), cfr. HERNÁNDEZ, G., José Ignacio, *Sobre los efectos expropiatorios de la exclusión del sistema integral de ajuste por inflación fiscal*, *in* Revista de Derecho Público, julio-diciembre, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2015, 298-299.

criptomoedas; a desadequação das normas de incidência fiscal no âmbito da tributação do rendimento, para acolher devidamente os problemas associados ao comércio eletrónico e à economia digital; a desatualização do regime de tributação dos prédios rústicos no contexto do IMI, registando-se uma profunda desadequação dos métodos utilizados para a determinação do seu valor patrimonial[1712].

Colocando o problema numa outra perspetiva, poderá observar-se que em certos contextos jurídicos e factuais específicos (anormais ou excecionais) poderá resultar legitimada a adoção de soluções fiscais que, pela respetiva "agressividade" ou "restritividade", se revelariam jurídico-constitucionalmente desconformes na presença de uma conjuntura diversa. Pense-se, a título de exemplo, no conjunto de medidas fiscais (mas não só) que se associaram à implementação do Programa de Assistência Económica e Financeira (PAEF) a Portugal e nos posicionamentos adotados pelo TC, a respeito da sua admissibilidade, no contexto da designada "jurisprudência da crise" [1713], que (de modo geral) se traduziu numa consideração preponderante da situação excecional de emergência financeira, no âmbito dos juízos de ponderação que o Tribunal foi chamado a desenvolver a respeito da resolução de conflitos de normas constitucionais[1714]. Uma vez ultrapassado o contexto de excecionalidade que legitimou a implementação das referidas medidas, a sua manutenção poderá revelar-se problemática. Será, também este, um problema de desatualização normativa.

A desatualização normativa poderá, ainda, ser observada numa outra perspetiva. Não é infrequente que as disposições normativas fiscais resultem desatualizadas em virtude de alterações normativas produzidas relativamente a outras normas (de natureza fiscal ou não) ou realidades, nos

---

[1712] O que, em certa medida, acaba por ser (implicitamente) reconhecido pelo normador fiscal quando prevê que lhes seja aplicável uma taxa que corresponde quase ao dobro da taxa máxima aplicável aos prédios urbanos. Cfr. n.º 1 do artigo 112.º do CIMI. A propósito da desatualização do modelo de avaliação dos prédios rústicos, cfr. LOBO, Carlos Baptista, Finanças e Fiscalidade do Ordenamento do Território e do Urbanismo, Almedina, 2019, 244. Veja-se que o artigo 240.º da LOE17 (Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro) previa um prazo de 120 dias para o Governo apresentar à Assembleia da República uma proposta para a atualização dos critérios de avaliação dos prédios rústicos e para a criação das condições técnicas e jurídicas necessárias ao desenvolvimento do processo de avaliação geral dos mesmos. Neste seguimento, por via do Despacho n.º 3560/2017, de 31 de março, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, foi nomeada a Comissão Nacional de Avaliação de Prédios Rústicos (CNAPR), nos termos do artigo 48.º do Código do IMI, com o propósito de promover uma revisão do método de avaliação da propriedade rústica. Apesar destas movimentações, o regime de avaliação de prédios rústicos permanece inalterado.

[1713] Pense-se, por exemplo, na discussão em torno da admissibilidade da "Contribuição Extraordinária de Solidariedade" (apreciada no Acórdão do TC n.º 187/2012), no problema da redução substancial das deduções à coleta no âmbito do IRS ou da criação da "sobretaxa de IRS" (apreciadas no Acórdão do TC n.º 187/2013).

[1714] Para uma contextualização alargada desta jurisprudência, cfr. MEDEIROS, Rui, A jurisprudência constitucional portuguesa sobre a crise, *in* O Tribunal Constitucional e a crise: ensaios Críticos, Almedina, Coimbra, 2014, 265-273. Assumindo um posicionamento crítico em relação a esta jurisprudência, entre outros, cfr. URBANO, Maria Benedita, A Jurisprudência da Crise no Divã. Diagnóstico: Bipolaridade?, in, o Tribunal Constitucional e a crise: ensaios Críticos, Almedina, Coimbra, 2014, 11 e seguintes; ALEXANDRINO, José de Melo, Jurisprudência da crise. Das questões prévias às perplexidades, in, o Tribunal Constitucional e a crise: ensaios Críticos, Almedina, Coimbra, 2014, 51 e seguintes. Para um posicionamento diverso, em defesa da atuação do Tribunal, cfr. NOVAIS, Jorge Reis, Em defesa do Tribunal Constitucional, Resposta aos críticos, Almedina, Coimbra, 2014, 77 e seguintes.

casos em que aquelas promovam remissões para estas[1715]. Na verdade, o sistema fiscal encontra-se tão mais exposto a estes problemas de desatualização normativa quanto mais se socorra de remissões de caráter nominativo – isto é, casos em que a norma remissiva, na identificação da norma para a qual remete, se socorre da indicação de alíneas, números, artigos, diplomas normativos[1716] –, uma vez que, em tais situações, para que ocorra a desatualização da norma remissiva será bastante uma mera renumeração do articulado do diploma em questão[1717]. Em todo o caso, mesmo fora de tais situações, os textos normativos fiscais não se encontram imunes à desatualização. Ocorrendo uma alteração nas disposições ou realidades para as quais a remissão é operada, torna-se necessária uma intervenção do normador fiscal, no sentido de perceber se a norma remissiva: mantém o seu sentido original, caso em que deverá ser atualizada; ou, não o mantém, caso em que poderá ser alvo de uma modificação ou eliminação. Embora esta intervenção normativa deva ocorrer no mais curto espaço de tempo possível – aliás, em termos ideais, deveria ocorrer em simultâneo à alteração da norma para qual a remissão é efetuada, o que, contudo, nem sempre se revelará exequível[1718] –, nem sempre o normador fiscal se revela expedito no modo como lida com estas situações, aspeto que conduz a que no sistema permaneçam normas desatualizadas, por largos períodos de tempo[1719].

[1715] Em todo o caso, a técnica remissiva poderá ser utilizada de forma a evitar a desatualização normativa. Será o caso das designadas "cláusulas adaptativas automáticas", as quais correspondem a fatores de indexação ou de adaptação espontânea que podem ser utilizadas no contexto de normas que se encontram sujeitas a constantes alterações motivadas por necessidades de atualização (cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Direito pós-moderno, patologias normativas e protecção da confiança, cit., 17), da disciplina de deduções específicas ou do mínimo de existência com recurso ao Indexante dos Apoios Sociais (IAS) como valor de referência ou da retribuição mínima mensal como limite (cfr. n.º 1 do artigo 27.º e n.ºs 1 e 4 do artigo 70.º do CIRS), da correção monetária do valor de aquisição para efeitos do cálculo de mais valias, através da remissão para coeficientes a aprovar por Portaria de correção monetária (artigo 50.º do CIRS) ou da atualização periódica do valor patrimonial tributário em conformidade com coeficiente de desvalorização da moeda (n.º 1 do artigo 138.º do CIMI). Através de soluções deste tipo evita-se a necessidade de rever periodicamente as disposições normativas em questão, operando o seu ajustamento automático nuns casos ou dependendo o mesmo da aprovação de uma única disposição normativa que atualiza o valor de referência.

[1716] Sobre esta questão, ver o Ponto 3.1.

[1717] Veja-se, por exemplo, o n.º 1 do artigo 7.º do CIMT – no âmbito da isenção aplicável à aquisição de prédios para revenda –, o qual promove uma remissão para a alínea a) do n.º 1 do artigo 109.º do CIRC, que se encontra desatualizada, uma vez que este artigo foi renumerado para artigo 117.º pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho.

[1718] Basta pensar que o órgão que altera uma disposição poderá não ter competência para a alteração da outra, como sucederá no caso em que o Governo altere a norma para a qual a remissão é feita e a alteração das normas remissivas integre o núcleo de matérias reservadas à Assembleia da República, como sucederá com os elementos essenciais dos impostos.

[1719] Constituem exemplos particularmente expressivos da inércia do normador fiscal neste contexto os que se passa a enunciar. Por via do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro, foi criada a ATA a partir da fusão da Direcção-Geral dos Impostos, da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo e da Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros, no entanto, nos diferentes códigos fiscais não existe uma referência uniforme a tais entidades. Não se ignora que nos temos da al. a) do n.º 2 do artigo 12.º do citado diploma, as remissões feitas para as primeiras devem considerar-se efetuadas para a última, o que não impede, em todo o caso, que se produza um juízo de censura em relação ao normador fiscal, o qual não tem aproveitado as diversas oportunidades de que tem vindo a dispor para proceder à sua correção ou apenas o fazer parcialmente. Assim, por exemplo, se no CPPT, CIRS e CIRC existe uniformidade quanto às remissões para a ATA, na LGT, no CIVA, no IS, no IMT e no IMI podem ser encontradas referências indiscriminadas a umas e à outra. Por sua vez, embora o "recurso contencioso" previsto na antiga LPTA tenha sido

Um problema que poderá ser equacionado, no contexto da alteração dos regimes jurídicos para os quais sejam estabelecidas remissões pelas normas fiscais, será o de saber se, nos casos em que esteja em causa matéria integrada na reserva de intervenção do órgão legiferante primário, se deverão considerar aplicáveis as novas disposições normativas nos casos em que as mesmas não sejam aprovadas por aquele órgão (nem haja concedido autorização legislativa para disciplinar tais conteúdos fiscais), ou se, em alternativa, deverão ser mantidos em vigor, para efeitos fiscais, os quadros regulatórios preexistentes, até que exista uma intervenção formal daquele órgão que consinta a sua aplicação, sob pena de se concluir que a interpretação segundo a qual as novas disposições seriam aplicáveis em matéria fiscal conduziria a uma inconstitucionalidade orgânica e formal[1720].

3.5. Défices de concretização normativo-fiscal

As debilidades do sistema fiscal não se devem exclusivamente à ação do normador fiscal, para elas podendo contribuir também a sua inércia, aspeto que nos reporta para o domínio das incompletudes normativas. O problema do défice de concretização normativa fiscal reporta-se à exigência de completude do sistema fiscal, tendo por referência a existência de imposições regulatórias superiormente escalonadas que obrigam à criação de normas disciplinadoras de determinados núcleos materiais ou enformadoras de certos regimes, sem que o normador fiscal lhes dê cumprimento. Ora, considerando a existência de diversos núcleos de produção normativa e a ordenação hierárquica das respetivas normas, as imposições regulatórias poderão ter origem diversa e ter por destinatários entes normadores distintos. Assim, para além do crónico problema da transposição intempestiva das

---

substituído pela "ação administrativa especial", aquando da aprovação do CPTA, e pela "ação administrativa", no âmbito da reforma do contencioso administrativo de 2015, apenas recentemente, por via da Lei n.º 118/2019, de 17 de setembro, foi corrigida a referência no CPPT ao recurso contencioso, ainda que parcialmente. Com efeito, a correção apenas foi promovida no contexto do artigo 97.º do CPPT, o que significa que podem ser encontradas diversas disposições do CPPT que mantêm a referências ao recurso contencioso (concretamente, o n.º 3 do artigo 63.º, o n.º 2 do artigo 76.º, e a al. d) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT). É certo que o artigo 191.º do CPTA estabelecia, na sua redação original, que as remissões feitas para o recurso do recurso contencioso deveriam considerar-se feitas para a ação administrativa especial e prevê, na sua redação atual, que devem considerar-se feitas para a ação administrativa. Nada justifica, no entanto, que a desatualização do CPPT, a este respeito, perdure durante tanto tempo, quando o mesmo foi, entretanto, objeto de sucessivas alterações. Um outro exemplo será a manutenção no CPPT, até ao ano de 2014 (momento em que, por via do artigo 224.º da LOE15 – Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro –, tais disposições foram revogadas), das disposições da al. b) do n.º 2 do artigo 146.º-A e do artigo 146.º-C, relativas ao processo especial de derrogação do dever de sigilo bancário, mediante pedido de autorização da administração tributária, o qual havia sido inutilizado em virtude da previsão do acesso direto a informação bancária relativa a familiares ou terceiros numa relação especial com o contribuinte, já no ano de 2009 (por via da Lei n.º 94/2009, de 1 de Setembro).

[1720] Tivemos oportunidade de levantar esta problemática a propósito da reforma do procedimento e processo administrativo de 2015 e do seu impacto no procedimento e processo tributário, cfr. Silva, Hugo Flores da, O regime das invalidades e da revogação no novo CPA e o seu impacto no procedimento tributário, Temas de Direito Tributário 2017 - Procedimento Tributário e Custas Processuais, CEJ, 2017, disponível em www.cej.mj.pt. Para uma posição crítica em relação à nossa observação, cfr. NABAIS, José Casalta, Nulidade do acto tributário e a impugnação deste pelo revertido na execução fiscal, CJT, n.º 23, janeiro-março, CEJUR, 2019, 26 e seguintes

diretivas europeias, ao qual se associam as distorções decorrentes da aplicabilidade de parte das suas disposições no plano interno – portanto, aquelas que aproveitem positivamente à posição jurídica dos particulares, sem que resultem acompanhadas do respetivo enquadramento normativo que as dote de sentido –, a problemática assinalada pode ser observada tanto ao nível da ausência de legislação que dê resposta às exigências regulatórias decorrentes do texto constitucional ou de leis de valor reforçado, como da falta de desenvolvimento de normação de caráter regulamentar quando tal seja exigido por disposições de natureza legal.

Quando falamos de um défice de concretização normativa por referência às exigências decorrentes do texto constitucional (formal) – ao que nos interessa, a designada "Constituição fiscal" – assumido numa dimensão positiva de vinculação do legislador a atuar (e não meramente negativa, no sentido da limitação da sua atuação), temos por referência a identificação de comandos normativos que dele exigem a regulação de certas realidades. Trata-se aqui de uma abordagem que vai para além dos casos reconduzíveis ao conceito de "inconstitucionalidade por omissão" presente no artigo 283.º da Constituição[1721], abrangendo também os casos que, apesar de não serem suscetíveis de apreciação jurisdicional nessa sede, não deixam, ainda assim, de constituir situações em que o legislador deixou de atuar quando tal lhe era constitucionalmente exigido[1722]. A amplitude com que assumimos o conceito permite nele acolher todas as situações em que seja possível identificar uma ausência de regulação quando a sua existência possa ser reclamada pelo sistema fiscal ou por algum ou alguns dos seus princípios enformadores.

Para além de prescrições constitucionais de caráter expresso e direto, cujo incumprimento se deixa evidenciar com maior clareza – como será, por exemplo, o caso do disposto no n.º 4 do artigo 104.º da Constituição no sentido de que a tributação do consumo onere os "consumos de luxo", um comando que é absolutamente desconsiderado pela disciplina do IVA[1723] , ou da al. f) do n.º 2 do artigo

[1721] Conforme se encontra delimitada pela Constituição, a inconstitucionalidade por omissão será extraída de imposições legiferantes constitucionalmente estabelecidas, que tornam censurável o resultado do comportamento omissivo do legislador. Neste sentido, uma omissão legislativa será considerada inconstitucional nos casos em que o legislador não faça algo que lhe seja imposto pela Constituição. Cfr. CANOTILHO, José Joaquim Gomes, Constituição Dirigente..., cit., 331. Para uma síntese dos diversos posicionamentos doutrinais em torno do problema dos propósitos em que assenta o conceito de omissão legislativa inconstitucional, cfr. CASTRO, Raquel Alexandra Brízida, As Omissões Normativas Inconstitucionais no Direito Constitucional Português, Almedina, Coimbra, 2012, 86 e seguintes.

[1722] A este propósito, torna-se possível distinguir entre (i) omissões legislativas e (ii) omissões legislativas inconstitucionais ou constitucionalmente relevantes, sendo que apenas estas últimas relevam no controlo estabelecido pelo artigo 283.º da Constituição. Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional, cit., 1033-1035. Para além disso, não cabem no referido artigo, por exemplo, as omissões de órgãos regulamentares/administrativos, verificando-se, de resto, que aquele refere-se mesmo a "dar conhecimento ao órgão legislativo competente", indiciando que apenas existirão omissões legislativas, ainda que boas razões existam para admitir a hipótese de omissão regulamentar inconstitucional, quando esteja em causa a falta da emanação de normas regulamentares que seja responsável pelo incumprimento de normas constitucionais.

[1723] Neste sentido, ao qual aderimos, cfr. VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, cit., 222.

67.º da Constituição, que impõe ao Estado, para "proteção da família", a regulação dos impostos "de harmonia com os encargos familiares" –, outros casos existem em que os imperativos constitucionais legiferantes se deixam apreender apenas de modo implícito. Neste contexto, tornam-se particularmente relevantes as exigências decorrentes do texto constitucional ao nível da distribuição dos encargos fiscais, considerando a vigência dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Voltaremos a este ponto infra.

Os comandos legiferantes podem também ser identificados em leis de valor reforçado, quando estas constituam o legislador ordinário na obrigação de desenvolver ou concretizar a disciplina de certas realidades jurídicas e este não o faça. A título de exemplo, poderá pensar-se no caso do artigo 63.º da Lei de bases gerais da política pública de solos, de ordenamento do território e de urbanismo (Lei n.º 31/2014, de 30 de maio), o qual estabelece um conjunto de exigências a respeito do modo como deverá ser concretizada a tributação do património imobiliário dos prédios urbanos e rústicos. Tomando em consideração o caso dos prédios urbanos, revela-se manifesta a discrepância entre tal exigência e o regime em vigor, o qual – sem prejuízo de alguns (incoerentes) laivos de comutatividade – é orientado por uma lógica de tributação da capacidade contributiva manifestada pelo valor da propriedade detida, não se guiando – como exige a disposição normativa citada – pelo "princípio da equivalência ou do benefício".

Num nível inferior, os défices regulatórios poderão ser observados ao nível regulamentar, isto é, em situações em que o legislador fiscal impõe o desenvolvimento de determinados núcleos materiais por via regulamentar, sem que, no entanto, a tais prescrições seja dado o devido seguimento. Como tivemos oportunidade de assinalar em momentos pretéritos da presente investigação, a concretização das normas legais fiscais poderá ser levada a efeito através de normas de valor regulamentar, o que poderá, inclusivamente, suceder ao nível da disciplina de dimensões essenciais dos impostos, desde seja garantido um quadro regulamentar suficientemente sólido que sirva de base à produção das referidas normas administrativas. A definição da lista dos paraísos fiscais, da lista das profissões anexa ao CIRS, das tabelas de retenção na fonte, a fixação das taxas unitárias do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, são exemplos de matérias cuja disciplina é legalmente acometida ao desenvolvimento de normas fiscais no da função administrativa[1724]. Nestas situações em que o legislador faz depender a exequibilidade de certas opções normativas legais da aprovação de normação regulamentar que lhes dê concretização, a (eventual) falta desta tornará possível falar de um défice de concretização normativa.

[1724] Veja-se o disposto no Ponto 3.3.1.3. do Capítulo I da Parte II.

Para retomar o que se disse supra, a respeito das exigências decorrentes do texto constitucional ao nível da distribuição dos encargos fiscais, urge referir que a distribuição dos encargos fiscais pelos contribuintes deverá ser levada a efeito de acordo com o princípio da igualdade, o qual, sendo aplicado em matéria tributária através do critério da capacidade contributiva, exigirá que os contribuintes suportem as onerações fiscais em função das diferentes capacidades que manifestam. Neste sentido, em princípio, será de recusar que certas manifestações de capacidade se encontrem subtraídas ao dever de contribuir, enquanto outras se encontram a ele sujeitas, sobretudo quando se trate de realidades que possam considerar-se homogéneas e inexistam motivos juridicamente relevantes para que lhes seja concedido um tratamento diversificado[1725]. Em abstrato, registar-se-á um défice de concretização normativa sempre que o sistema fiscal não faça chegar a imposição fiscal a realidades preponderantes e que deveriam ser oneradas fiscalmente de acordo com as mesmas ou análogas valorações produzidas em relação a outras realidades que integram o âmbito de incidência dos impostos vigentes. Não significa isto que se encontre o normador fiscal vinculado a atingir toda e qualquer realidade potencialmente relevante, mas, tão-somente, que uma vez que parta de certa valoração que determine a instituição de uma forma de tributação sobre certa realidade, as demais realidades que possam ser cobertas pela mesma valoração deverão merecer igual destino regulatório, salvo quando existam razões – jurídico-axiológicas – fortes para que tal não suceda. Um exemplo que com elevado grau de evidência aqui se coloca diz respeito à inexistência de uma figura impositiva que incida sobre a titularidade de património mobiliário, face à circunstância de se registarem elevadas cargas fiscais impendentes sobre o património imobiliário, de onde decorre uma forte discriminação dos contribuintes em função do específico modo como resulta composto o seu património. No entanto, o mesmo problema se poderá colocar a respeito do regime de tributação de mais-valias mobiliárias no âmbito do IRS, considerando o amplo leque de operações que acabam por dele resultar subtraídas (conforme se explica no Ponto 3.6.). Um outro exemplo corresponderia à (hipotética) circunstância de o sistema fiscal, no seu conjunto ou em algum dos seus desdobramentos, assegurar apenas a disciplina de conteúdos fiscais de ordem substantiva, não acautelando a exigência de soluções normativas de caráter adjetivo tendentes a assegurar a eficácia daqueles.

Em certos casos, porém, o problema coloca-se como resultado de uma desatualização normativa, face à emergência de novas realidades que – em conformidade com as exigências principiológicas enformadoras do sistema fiscal – deverão receber um adequado tratamento jurídico-fiscal. Pense-se também no caso do (relativamente) recente fenómeno das "criptomoedas" ou

[1725] A propósito desta abordagem do princípio da igualdade, veja-se o que se referiu no Ponto 2.1.4. do Capítulo I da Parte II.

"moedas virtuais", as quais, pese embora não disponham de curso legal ou poder liberatório em território português, podem valorizar segundo uma lógica de oferta e de procura e ser trocadas por moeda física junto de certos operadores económicos, permitindo-lhes, com tal operação, a realização de proveitos. Embora tais operações sejam abstratamente suscetíveis de recondução ao conceito de mais-valia, as mesmas não encontram acomodação normativa no artigo 10.º do CIRS, o qual disciplina as mais-valias tributáveis socorrendo-se a uma tipicidade fechada, o que significa que resultam as mesmas subtraídas à incidência do IRS. Esta situação pode ser qualificada como uma lacuna valorativa provocada por um desenvolvimento da realidade social que não foi (ainda) acompanhado pelo normador fiscal. Ainda no contexto da desatualização normativa, o problema pode assumir contornos um pouco diversos dos descritos. Será o caso de opções normativamente assumidas na presença de um conjunto de circunstâncias que acabam por se alterar. Pense-se, por exemplo, na hipótese de o legislador, em certo momento, não avançar ou desistir de uma concreta forma de imposição fiscal, face à dificuldade – ou mesmo impossibilidade – de controlar as realidades fiscais visadas, vindo, posteriormente, a registar-se uma evolução ao nível dos recursos humanos, materiais e (até) jurídicos que a administração fiscal tem à sua disposição. Ainda que, no primeiro momento, à luz de uma ponderação das condições jurídicas e materiais em presença se tenha concluído e desfavor de tal forma de tributação – produzindo, assim uma entorse (ainda que juridicamente legítima) às exigências decorrentes do princípio da igualdade fiscal -, registando-se a mencionada alteração de circunstâncias, exigir-se-á uma reavaliação e, caso se conclua nesse sentido, um restabelecimento ou um estabelecimento, conforme os casos, da via impositiva em presença. Pense-se, a este respeito, nos motivos que conduziram à abolição do imposto sobre sucessões e doações e à criação do atual regime de tributação das aquisições gratuitas; ou nos motivos que determinaram a delimitação negativa de um amplo conjunto de mais-valias mobiliárias no âmbito da sua tributação em sede de IRS, os quais se prendem, sobretudo, com as dificuldades de controlo que se lhe associam e a hodierna incapacidade para as controlar. Neste ponto, coloca-se uma grande dificuldade em destrinçar as situações em que a ausência de normação decorre de uma opção consciente do normador fiscal, que opta por recortar normativamente o âmbito aplicativo das figuras impositivas de modo a excluir certo tipo de realidades ou opta por certas figuras impositivas em detrimento de outras, das situações em que a ausência de regulação – no sentido da consideração fiscal de certas realidades – não resulta de uma decisão consciente.

Uma análise cuidada dos diversos diplomas fiscais e dos regimes jurídicos que através deles são instituídos permitirá identificar falhas regulatórias de natureza pontual, decorrentes da inexistência

de cobertura normativa para certas dimensões carecedoras de regulação jurídica. Motivadas pela não antecipação do problema ou por eventuais descuidos por parte do normador fiscal, evidenciam-se falhas no tecido normativo fiscal, que levam a que certos problemas não encontrem solução expressa ou implícita no conjunto de enunciados normativos que os deveriam solucionar[1726].

***

Um caso que, pese embora não respeite diretamente a matéria de impostos, mas que aqui merecerá referência, será o incumprimento da exigência constante da al. i) do n.º 1 do artigo 165.º da Constituição – e que se encontra reproduzida no n.º 3 do artigo 3.º da LGT –, a qual vai no sentido da aprovação do "regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas". Este será, quanto a nós, um manifesto caso de omissão legislativa. Se, por um lado, é certo que estamos aqui perante uma imposição legiferante colocada num domínio temático que se coloca para lá das fronteiras do sistema fiscal, por outro, o seu incumprimento condiciona fortemente o sistema fiscal, desde logo, ao nível da própria delimitação das respetivas fronteiras. Com efeito, o esclarecimento – de um modo claro e rigoroso – da configuração e caraterísticas que deverão revestir as figuras tributárias comutativas (taxas e contribuições), seria suscetível de impedir a proliferação de figuras tributárias de contornos pouco claros e que vão colocando à prova os próprios limites do sistema fiscal. Será o caso da constituição de figuras tributárias formalmente designadas como taxas ou contribuições, mas cujos traços caraterizantes determinam um afastamento da lógica comutativa e

[1726] Outros existirão, mas podemos salientar neste âmbito, os seguintes: (i) a propósito da competência para a liquidação do IS devido pelas transmissões gratuitas realizadas, preveem os n.ºs 1 e 2 do artigo 25.º do CIS que será a mesma promovida pelo "serviço de finanças da residência do autor da transmissão ou do usucapiente, sempre que os mesmos residam em território nacional" e que "na falta de residência em território nacional, a liquidação do imposto é promovida pelo serviço de finanças da residência do cabeça-de-casal ou do beneficiário, conforme o caso"; no entanto, a partir da articulação dos referidos enunciados normativos será possível evidenciar a existência de uma lacuna normativa, uma vez que o normador fiscal acaba por não regular – como lhe seria exigido – a competência para a liquidação do imposto nos casos de usucapião quando o usucapiente não tenha residência em território nacional[1726]; (ii) nos termos dos n.ºs 3 a 7 do artigo 76.º do CIMI, será possível apresentar um pedido de segunda avaliação dos prédios urbanos com fundamento no facto de o valor patrimonial tributário se encontrar "distorcido"; no entanto, determina o normador fiscal que esta específica avaliação vê os seus efeitos limitados ao IRS, IRC e IMT e, se é certo que em relação ao AIMI o problema se coloca nos mesmos termos que o IMI, sendo clara a opção assumida a respeito deste pelo legislador, no caso do IS a questão apresenta-se mais problemática, uma vez que, caso se considere que o IS constitui uma forma de tributação dinâmica do património, incidente sobre transmissões gratuitas, o termo de comparação seria o IMT, no que respeita à tributação dinâmica das transmissões onerosas, para o qual se encontra prevista a possibilidade de solicitar uma segunda avaliação dos prédios com fundamento no valor de mercado distorcido; (iii) no caso da impugnação judicial do resultado das avaliações de prédios urbanos em sede de IMI, o n.º 3 do artigo 77.º do CIMI prevê terem legitimidade o sujeito passivo, a câmara municipal ou a junta de freguesia, quando esta última seja beneficiária da receita (disposição que foi aditada ao artigo por via do Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto, passando a conferir, expressamente, legitimidade aos municípios e às juntas de freguesia para sindicar a legalidade do resultado das segundas avaliações em que sejam partes interessadas); no entanto, o n.º 1 do artigo 76.º do CIMI é omissivo no que respeita à legitimidade da junta de freguesia para o pedido de segunda avaliação.

a respetiva aproximação à lógica fiscal[1727]. Repare-se que o problema assinalado se coloca numa dupla perspetiva, uma vez que uma clara delimitação das possibilidades de configuração jurídica da tributação comutativa teria a virtualidade de contribuir também para uma maior precisão ao nível das figuras que podem ser reconduzidas ao conceito de imposto e das respetivas caraterísticas. Este tópico será adiante retomado aquando da consideração das erróneas qualificações jurídicas, no apartado 3.9. da Parte III.

3.6. Desequilíbrios de intensidade normativa-fiscal (um processo de "degeneração fiscal")

Resulta já do exposto que, encontrando-se constitucionalmente vinculado na sua atuação, caberá ao normador infraconstitucional desenvolver o sistema fiscal em obediência ao princípio da igualdade fiscal, orientado, neste contexto, através de um princípio de capacidade contributiva, do qual decorre que o esforço fiscal deverá ser igualmente distribuído pelos contribuintes, em função das respetivas capacidades contributivas. Em princípio – isto é, se inexistirem outros dados normativos que possam justificar solução diversa –, os encargos fiscais devem ser distribuídos pelos contribuintes em função das respetivas capacidades contributivas, reveladas — utilizando a abordagem clássica — através de três índices: rendimento, património e despesa. Exige-se que o normador tome em consideração a capacidade contributiva dos contribuintes, independentemente do modo como a

[1727] Outros existem, mas um bom exemplo do que se refere será o caso da "contribuição especial de solidariedade", a qual, apesar da respetiva designação, face à respetiva caracterização, não poderá deixar de ser reconduzida ao conceito de imposto. De forma particularmente clara, GOMES CANOTILHO qualifica o tributo assinalado como um "imposto de classe", incidente sobre "reformados e pensionistas, pré-aposentados e equiparados, e que apresenta características de imposto sobre o rendimento". Cfr. CANOTILHO, José Joaquim Gomes, Parecer jurídico destinado a esclarecer a conformidade constitucional da norma contida no artigo 78.° da lei n° 66-B/2012, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2013), 2012, 15, disponível em www.aofa.pt. Posicionamento distinto foi assumido no Acórdão do TC n.° 187/2013, qualificando a figura tributária em questão como uma "contribuição para a segurança social". Com pertinência, cfr. a Declaração de voto de Pedro Machete no citado Acórdão, na qual se pode ler que "a obrigação de contribuir - ou seja, de pagar a CES - é, nesta perspetiva, imposta unilateralmente para acorrer a despesas que, atento o subfinanciamento do sistema previdencial, também são gerais, funcionando a pensão como manifestação de capacidade contributiva e fonte de financiamento suplementar", pelo que "a CES incide sobre um rendimento pessoal específico - a pensão - sobrecarregando o seu titular, já sujeito, nos termos gerais, ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares", sendo que "a única especificidade de tal rendimento radica na qualidade de pensionista do seu titular - característica inadequada para justificar a dupla incidência da tributação do rendimento". Para uma interessante análise a propósito das "tensões no conceito de imposto" e concluindo que "grande parte das figuras reconduzidas às contribuições são verdadeiros impostos, embora de contornos ligeiramente diferentes dos impostos clássicos", cfr. RIBEIRO, João Sérgio, Um novo paradigma de imposto, cit., 7 e seguintes. Por sua vez, o progressivo relaxamento das exigências apontadas às contraprestações pelas quais serão devidas as taxas e ao respetivo caráter sinalagmático – para o qual tem contribuído de forma importante a jurisprudência dos tribunais superiores –, acaba por tornar cada vez menos claras as fronteiras entre estas, as contribuições e até os impostos. A propósito da questão, por referência às "taxas" devidas no contexto urbanístico, cfr. SILVA, Hugo Flores da, Da restituição de taxas urbanísticas com fundamento na caducidade da licença, in Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor António Cândido de Oliveira, Coimbra, Almedina, 2017, 437 e seguintes. Será a partir desta erosão das caraterísticas tradicionais associadas ao conceito de taxa que – sem prejuízo das legítimas reservas que se lhe pode colocar – se tem vindo a reconhecer tal qualificação a figuras como, por exemplo, as "taxas devidas pela realização, manutenção e reforço de infraestruturas urbanísticas" ou as "taxas turísticas".

mesma se manifeste, o que pressupõe que, com os impostos criados, atinja cada uma das realidades suscetíveis de serem reconduzidas àqueles índices, o que, a não suceder – isto é, se um contribuinte detentor de certo rendimento ou património, ou que tenha realizado certo tipo ato de despesa, não for por ele tributado –, comportará uma limitação ou incumprimento do referido princípio. Em todo o caso, a sua configuração principiológica pressuporá uma concretização segundo uma lógica de ponderação, de onde decorre que as concretas condições jurídicas e factuais em presença poderão condicionar a amplitude com que o princípio obtém concretização. Neste contexto, para além da consideração de imperativos constitucionais que se reportam à prossecução de finalidades sociais, económicas, ambientais ou culturais – e que, por exemplo, legitimem a consagração de medidas de agravamento ou desagravamento das onerações fiscais –, reclama especial preponderância o princípio da praticabilidade, do qual decorre a necessidade de o normador fiscal conceber soluções jurídico-fiscais exequíveis (eficazes), preterindo a adoção de medidas que (embora, em abstrato, possam até assegurar a melhor composição das dimensões axiológico-jurídicas em presença) não sejam suscetíveis de ser postas em prática ou que apenas o possam ser com custos superiores aos benefícios que com elas se pretende (ou poderá) atingir.

O problema da assimétrica distribuição dos encargos fiscais prende-se, em geral, com os desequilíbrios que – por motivos vários – podem ser observados no sistema fiscal, quando se tome em consideração o tratamento fiscal concedido a certos contribuintes (assimetria subjetiva) e realidades fiscais (assimetria objetiva)[1728], em comparação com aquele que é assegurado a outros, mas será aqui abordado na perspetiva em que tal assimetria constitui o resultado de desenvolvimentos patológicos do sistema.

Embora possam ser de diversa natureza as causas que determinam as assimetrias na intensidade das cargas fiscais impostas aos contribuintes, fenómenos como a concorrência fiscal, a evasão fiscal ou a influência exercida pelos diversos grupos de pressão representam aqui uma importância assinalável[1729]. A elevada mobilidade que hodiernamente carateriza a circulação transnacional de pessoas e bens favorece (o já supra referido) "clima" de competição entre os Estados,

[1728] A utilização dos conceitos de assimetria objetiva e subjetiva será útil do ponto de vista expositivo, ilustrando a possibilidade de o tratamento fiscal diferenciado partir da direta consideração de certas categorias de sujeitos ou tomar em consideração a natureza ou caraterísticas de certas manifestações de capacidade contributiva, independentemente dos sujeitos a quem sejam imputáveis. Não se ignora, em todo o caso, que a diferenciação no tratamento das realidades fiscais pressupõe, necessariamente, um tratamento diversificado dos contribuintes a quem estas se reportam.

[1729] A propósito dos desequilíbrios na distribuição dos encargos fiscais, CASALTA NABAIS fala de um "apartheid fiscal", caraterizado por uma desoneração de contribuintes que conseguem influenciar a legislação fiscal a seu favor ou planear ou fugir com êxito às suas obrigações fiscais, e uma sobrecarga dos demais, que, não podendo obter leis fiscais de favor ou "fugir" aos impostos, se tornam verdadeiros "reféns" ou "cativos" do Fisco por impostos alheios. Cfr. NABAIS, José Casalta, A crise do estado fiscal, cit., 52.

os quais, através da manipulação do respetivo sistema fiscal, procuram favorecer a fixação de sujeitos não-residentes e a captação de investimento estrangeiro para o seu território, de modo a evitar a perda de sujeitos residentes e do seu investimento interno mediante a respetiva saída para outros territórios, o que os leva a adotar regimes de tributação atenuada relativamente às realidades dotadas de maior mobilidade. A concorrência com que os Estados se deparam no plano internacional, potenciada pela referida elevada mobilidade transnacional de pessoas e bens – sobretudo no espaço europeu de livre circulação –, acabou por conduzir a uma generalizada aceitação pelos Estados da necessidade de fazer recuar as cargas incidentes sobre certos rendimentos e patrimónios, como forma de evitar a desmobilização de sujeitos passivos e de investimento para outros Estados[1730] Por sua vez, a elevada dificuldade (ou até impossibilidade) de controlo de certas realidades e a capacidade que certos contribuintes têm de se subtrair ao dever de contribuir para a satisfação das necessidades financeiras públicas através do pagamento de impostos[1731] determinam que o normador seja confrontado com duas alternativas: (i) reforçar os meios de controlo e procurar combater os problemas que permitem aos contribuintes subtrair-se às suas responsabilidades fiscais, permanecendo os contribuintes prevaricadores num contexto de ilicitude; ou (ii) abdicar ou atenuar a sua tributação, de modo a trazer os contribuintes em questão para o domínio da licitude, exigindo deles um contributo mais reduzido do que aquele que, em outras circunstâncias, lhes seria exigido. Tanto uma como outra solução são fatores de desigualdade entre os contribuintes, ainda que no primeiro caso essas desigualdades assumam contornos essencialmente fácticos, em virtude da eventual ineficácia do combate aos comportamentos de poupança fiscal ilícita, mas no segundo caso as mesmas assumem contornos declaradamente jurídicos, porquanto resultam de uma opção do normador em desequilibrar as cargas fiscais, como consequência de um reconhecimento da sua incapacidade para lidar com o problema com o qual é confrontado[1732].

Estes aspetos contribuem de modo determinante para que o normador – preterindo, de certo modo, os objetivos de justiça –, padeça de um viés redutor, focando-se primordialmente nas realidades

---

[1730] Cfr. SANCHES, José Luís Saldanha, Justiça Fiscal, cit., 66-67. A este respeito, salienta CHECA GONZALES uma certa substituição da ideia de um "Estado de Direito fiscal" por um "mercado de Direito fiscal", face ao forte condicionamento das decisões do normador fiscal pelas "margens de manobra" que lhe vão sendo concedidas pelo mercado. Cfr. GONZALEZ, Clemente Checa, *Globalización económica y principios tributarios*, cit., 89-90. Assinalando o perfil assimétrico da concorrência fiscal, uma vez que restringe o seu âmbito de atuação à captação de fatores dotados de uma mobilidade intrínseca, cfr. LÓPEZ, Jorge Martín, *Competencia fiscal perjudicial, paraísos fiscales e intercambio de información tributaria*, cit., 345.

[1731] Os problemas associados aos fenómenos da evasão e fraude fiscal, que tanto podem assumir uma dimensão interna como internacional, resultam agravados pelo facto de a composição do modelo de criação de riqueza se caraterizar cada vez mais pela imaterialidade.

[1732] Assinalando esta problemática, cfr. MENÉNDEZ, Agustín José, *Justifying Taxes, cit.,* 66. A redução significativa dos encargos fiscais associadas às realidades menos controláveis será suscetível de reduzir o prémio do incumprimento, desincentivando a adoção pelos contribuintes de comportamentos evasivos, o que, contudo, não será feito sem custos, mas a expensas de significativas componentes de receita fiscal.

dotadas de menor mobilidade (mormente, os bens imóveis, os trabalhadores dependentes e o consumo), tributando-as de modo especialmente intenso e operando, ao mesmo tempo, um relaxamento das cargas fiscais incidentes sobre bases móveis de tributação (como serão exemplo os rendimentos de capitais ou as mais-valias mobiliárias), procurando, por essa via, evitar a sua "fuga" e, simultaneamente, captar a riqueza móvel existente para lá das suas fronteiras. Em abstrato, a quebra de receita que aquelas têm por subjacente implicará – pelo menos – uma de três consequências: (i) um reforço das cargas fiscais incidentes sobre outras bases fiscais; (ii) um maior recurso ao endividamento público (quando seja possível); ou (iii) uma redução na provisão pública de bens e serviços públicos[1733]. No entanto, o endividamento público – para além de se encontrar cada vez mais limitado num contexto de integração europeia –, reportando-se a receitas de natureza não efetiva, implicará a respetiva amortização no futuro, a qual tenderá a ocorrer por via da arrecadação de receita fiscal, pelo que a perda de receitas fiscais atual acabará (totalmente ou em grande medida) por ser compensada através de receitas fiscais futuras. Para além disso, a elevada dificuldade registada ao nível da redução nos níveis de prestação pública, seja pelas imposições constitucionais a esse respeito vigente, seja pela enorme pressão que nesse domínio se faz sentir, condiciona, em termos práticos, a possibilidade de fazer refletir a perda de receita ao nível da despesa pública.

No contexto descrito, a alternativa passa pela deslocação das cargas fiscais para as realidades suscetíveis de maior controlo fiscal. As baixas cargas fiscais impostas em certos domínios acabam por ser compensadas por uma sobrecarga das imposições fiscais dirigidas a outras bases fiscais que se revelam mais controláveis, como será o caso da tributação dos rendimentos do trabalho dependente, da tributação dos bens imóveis e da tributação do consumo, que são disso bons exemplos[1734]. Exige-se um esforço fiscal adicional a certos sujeitos ou certas realidades tributáveis, como forma de compensar as perdas de receita com outros sujeitos ou outras realidades tributáveis, o que acarreta graves problemas de justiça ao nível da repartição interna das cargas fiscais, na medida em que *as realidades*

[1733] Cfr. MENÉNDEZ, Agustín José, *Justifying Taxes*, cit., 65, 79. Assinala-se, neste contexto, uma inevitável "crise fiscal" do Estado, uma vez que se revela cada vez mais difícil manter os atuais níveis de despesa pública dentro de níveis de pressão fiscal toleráveis e sustentáveis, sem aumentar o défice público. Cfr. BEREIJO, Alvaro Rodríguez, *Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria*, *in* Revista jurídica Universidad Autónoma de Madrid, n.º 13, 2005, 248. Assinalando o modo como a globalização e a concorrência fiscal acabaram por conduzir a uma distribuição assimétrica das cargas fiscais e a uma degradação dos serviços públicos, cfr. YONAH, Reuven S. Avi, *Globalization, tax competition, and the fiscal crisis of the welfare state, in* Harvard Law Review, Volume 113, number 7, 2000, 1575-1576, disponível em https://repository.law.umich.edu.

[1734] A perda de receitas decorrente da subtração de certos contribuintes ao cumprimento das respetivas obrigações fiscais tende a não se refletir no montante de impostos arrecadados, mas ao nível do modo como são distribuídas as cargas fiscais ("tax mix"). Cfr. CARRERO, José Manuel Calderón, ANIDO, Miguel Angel Caamaño, *Globalización económica y poder tributario ¿hacia un nuevo derecho tributario?*, Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña, Número 6, 2002, 187, disponível em https://ruc.udc.es; MENÉNDEZ, Agustín José, *Justifying Taxes*, cit., 107. A tributação acaba por incidir sobre os contribuintes que não têm possibilidade de se subtrair à imposição fiscal mediante a respetiva deslocação para territórios com regimes fiscais mais favoráveis. Cfr. BEREIJO, Alvaro Rodríguez, *Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria*, cit., 248.

fiscais dificilmente mobilizáveis acabam por ser alvo de uma voracidade fiscal desproporcionada, facto que é crescentemente potenciado pela erosão das demais[1735]. Neste contexto, *o sistema fiscal acaba por assumir-se (objetivamente) assimétrico ao nível da distribuição das suas cargas fiscais*.

E este é um problema que deveria ser enfrentado.

Para além de tudo isto, a constante colocação dos instrumentos fiscais ao serviço da prossecução de finalidades económicas, sociais, culturais e ambientais, vai permitindo – como assinalamos no Ponto 3.11 – a proliferação de regimes especiais que, de modo especial, se vão afastando dos regimes gerais de tributação, seja por via da redução, seja por via do agravamento dos encargos fiscais, o que, naturalmente, acaba por convergir numa maior assimetria (objetiva ou subjetiva) na distribuição dos encargos fiscais.

Em termos de reflexão crítica, aqui se intersecciona um outro tópico "pós-moderno" acima abordado: o *fenómeno lobista*. Na realidade, a distribuição heterogénea das cargas fiscais resulta agravada em virtude da especial capacidade que certas categorias de sujeitos (grupos de interesses ou de pressão) manifestam ao nível do condicionamento das decisões normativas fiscais, no sentido de que lhes seja assegurado um tratamento fiscal mais favorável do que aquele que é aplicável aos demais contribuintes. Se, por um lado, certos contribuintes beneficiam de um alívio fiscal, por outro, os demais acabam por ser confrontados com uma intensificação dos seus encargos fiscais. É que não serão desprovidas de consequências as decisões que impliquem a subtração ou a atenuação das responsabilidades fiscais de determinados contribuintes ou realidades fiscais, uma vez que, como vimos, face ao limitado acesso a receitas de outra natureza e à reduzida capacidade de redução da despesa pública, a solução tenderá a passar por uma sobrecarga dos restantes contribuintes.

Ainda que, por hipótese, se admita que esta distribuição assimétrica das cargas fiscais possa, no limite, assegurar um aumento da receita fiscal (em virtude do investimento e contribuintes captados para o território nacional, da diminuição da evasão fiscal, ou de uma maior pujança económica como resultado de certo tipo de abordagem fiscal), importará assinalar que tal resultado não deverá ser obtido a todo o custo e que os interesses na arrecadação de receita e na luta contra a evasão e fraude fiscais não devem determinar uma obliteração dos princípios constitucionais fiscais[1736]. *Não basta arrecadar receita é necessário que esta seja arrecadada de um determinado modo, o que vale por dizer*

[1735] Estas movimentações podem, em todo o caso, reproduzir-se fora do próprio sistema fiscal, através de uma redistribuição das próprias bases tributárias, com uma intensificação do recurso a formas de tributação de natureza comutativa (sobretudo, ao nível das contribuições financeiras), como forma de compensar a perda de receitas fiscais decorrente do relaxamento da tributação das bases fiscais móveis. A propósito do assinalado aumento, cfr. VASQUES, O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária, cit., 305 e seguintes; BEREIJO, Alvaro Rodríguez, *Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria*, cit., 250.

[1736] Cfr. GONZALEZ, Clemente Checa, Globalización económica y principios tributarios, cit., 93-94.

que não deverá fazer-se primar, de uma forma cega, os aspetos arrecadatórios – por mais importantes que sejam – sobre os princípios constitucionais fiscais.

As assinaladas assimetrias na distribuição dos encargos fiscais podem resultar do estabelecimento de regimes especiais ou excecionais que determinem o afastamento dos regimes fiscais normais em relação a determinadas realidades fiscalmente relevantes. Podem, no entanto, decorrer também da própria definição dos regimes gerais de tributação – por exemplo, constituir o resultado da decisão de nem sequer sujeitar a tributação determinadas realidades fiscais potencialmente relevantes ou do modo desajustado como a sua tributação é implementada. Sem prejuízo de outros, selecionamos os seguintes casos que ilustram o problema que aqui se aborda.

(i) No contexto da tributação do rendimento, observa-se a implementação de um regime de tributação caraterizado pela aplicação de taxas proporcionais (tendencialmente mais reduzidas) a certos rendimentos, enquanto que os restantes resultam sujeitos a uma tributação progressiva (com taxas que poderão ser substancialmente mais elevadas em função do volume de rendimentos), aspeto que, naturalmente, comporta prejuízo para a ideia de justiça inerente a este particular segmento do sistema fiscal[1737]. O regime geral de tributação progressiva dos rendimentos englobados – o que, no escalão mais elevado, significa a sujeição a uma taxa 48%[1738] –, é excecionado por importantes componentes de tributação proporcional, que se manifestam sob a forma de taxas liberatórias e especiais (incidindo, por exemplo, sobre rendimentos de capital ou sobre mais-valias mobiliárias e rendimentos prediais, respetivamente, em ambos os casos com uma taxa fixa de 28%), as quais são aplicadas aos rendimentos a que se dirigem independentemente do respetivo montante, desviando-se, portanto, da exigência de unicidade presente no n.º 1 do artigo 104.º da Constituição[1739]. A existência deste "duplo" regime de tributação determina que os contribuintes que se encontrem sujeitos ao referido regime "geral" (tais como os que aufiram rendimentos do trabalho dependente, relativos ao desenvolvimento de atividades profissionais ou empresariais ou pensões) possam (em função do

[1737] A propósito dos diferentes modelos de tributação do rendimento e referindo-se aos sistemas "dual" e "semi-dual", nos quais existe um tratamento diferenciado dos diferentes tipos de rendimentos, mormente no que respeita às taxas que respetivamente lhes são aplicadas, cfr. BASTO, Xavier de, A Constituição e o sistema fiscal, Revista de Legislação e de Jurisprudência, n.º 138, maio-junho, 2009, Coimbra Editora, 277-278. A instituição de regimes deste tipo ("dual income tax") corresponde a uma tentativa de neutralização do incentivo à desmobilização dos rendimentos dotados de elevada mobilidade para territórios fiscalmente menos "exigentes", através da subtração destes ao regime geral de taxas progressivas, o que, naturalmente, não deixa de se revelar problemático do ponto de vista dos princípios da igualdade e da redistribuição do rendimento. Cfr. CARRERO, José Manuel Calderón, ANIDO, Miguel Angel Caamaño, *Globalización económica y poder tributario...*, cit., 181-182, 186; GONZALEZ, Clemente Checa, *Globalización económica y principios tributarios*, cit., 89.

[1738] Cfr., em especial, os n.ºs 1 e 2 do artigo 22.º e o artigo 68.º do CIRS.

[1739] Cfr. al. a) do n.º 1 do artigo 71.º e als. c) e e) do artigo 72.º do CIRS. Ainda que com uma lógica um pouco diferente, também constitui uma manifestação de tributação proporcional o regime de tributação autónoma presente no 73.º do CIRS.

respetivo valor) ser confrontados com prestações fiscais sobremaneira mais elevadas do que aqueles que recebem rendimentos sujeitos a uma tributação proporcional. Noutra perspetiva, uma grande parte dos rendimentos obtidos com mais-valias mobiliárias (pense-se na venda de veículos automóveis, embarcações, quadros, joias, etc.) encontram-se subtraídos de tributação por caírem num campo de delimitação negativa de incidência[1740]. Torna-se evidente, assim, a assimetria nas cargas fiscais impostas no contexto da tributação do rendimento das pessoas singulares.

(ii) Partindo deste cenário de bipartição do funcionamento do imposto sobre o rendimento pessoal e da gradual erosão da sua natureza progressiva, poderão ser observadas as consequências que daí decorrem para o sistema fiscal – concretamente, para algumas das suas dimensões principiológicas enformadoras –, em virtude do modo como a tributação articulada do rendimento pessoal e do consumo opera sobre os contribuintes. Pela sua própria natureza, a tributação do consumo operada através do IVA carateriza-se por um efeito de regressividade, uma vez que, sem prejuízo da previsão de taxas diferenciadas aplicáveis a certas categorias de consumos (onde se incluem, tendencialmente, os bens de primeira necessidade), os contribuintes colocados numa posição económica menos favorecida são obrigados a consumir uma grande parte do seu rendimento (em alguns casos, a sua totalidade), enquanto que aqueles que resultem colocados numa posição de maior desafogo económico aplicam (ou, pelo menos, têm essa possibilidade) apenas uma parte do seu rendimento no consumo, afetando o remanescente à poupança, de onde resulta que, em termos relativos, o peso dos impostos é maior no caso dos primeiros do que no caso dos segundos[1741]. O problema que se observa acaba por se agravar quando sejam trazidos à consideração os IEC, os quais – pelas fortes componentes de proteção social e ambiental – são extremamente penalizadores para certos tipos de consumo e, se alguns deles poderão considerar-se fúteis, como sucederá com os produtos alcoólicos ou com o tabaco, o mesmo juízo dificilmente poderá ser produzido (pelo menos, de forma tão linear) em relação aos produtos petrolíferos e energéticos, bastando, para o efeito, pensar no

[1740] Considerando o modo como se encontram tipificadas as mais-valias sujeitas a IRS nos termos do artigo 10.º do CIRS. Esta é uma opção que tende a ser justificada numa ideia de incontrolabilidade de tais operações, pela escassa visibilidade das mesmas para a administração fiscal. Se, de facto, pode ser assim em certos casos, sobretudo no que respeita a bens cuja titularidade não se encontre sujeita a registo e que sejam de reduzido valor, o mesmo já não sucederá relativamente a mais-valias obtidas com bens sujeitos a registo – tais como veículos automóveis, embarcações, motociclos – ou bens de elevado valor, sobretudo num contexto (como é o atual) em que a administração fiscal dispõe de eficazes recursos investigatórios e acesso amplificado a informação de natureza financeira, inclusivamente mediante reporte de outras administrações fiscais.

[1741] O aumento da tributação indireta acaba por prejudicar os sujeitos que auferem rendimentos mais baixos, uma vez que estes dedicam uma percentagem maior dos mesmos ao consumo dos bens e serviços indispensáveis à manutenção do seu nível de vida, sendo essa percentagem menor no que respeita aos sujeitos que auferem rendimentos mais elevados. Cfr. AMOR, José Antonio Fernández, *Reflexiones en torno a los principios jurídicos tributarios: ¿se han de reforzar, se han de cambiar o se ha de renunciar a su aplicación?*, *in* Documentos – Centro de Estudios Fiscales, ("Desafíos de la Hacienda Pública Española"), n.º 10, 2012, 87.

montante de imposto suportado com a aquisição de combustível para a realização de deslocações necessárias, como sucederá no contexto profissional, empresarial, laboral e familiar, sempre que a utilização de transportes públicos não constitua uma alternativa viável. Pelos motivos descritos, o progressivo incremento da tributação do consumo acentua o peso relativo deste tipo de tributação sobre os contribuintes que aufiram menores rendimentos.

(iii) Considerações semelhantes poderão ser realizadas a respeito da tributação do património, o qual constitui, aliás, o desdobramento do sistema fiscal onde se regista uma maior assimetria na distribuição das cargas fiscais, as quais se encontram fortemente concentradas no âmbito do património imobiliário. Em abstrato, uma vez assumido o património como um índice revelador de capacidade contributiva, exige o princípio da igualdade fiscal que sejam chamados a contribuir para a satisfação das necessidades financeiras públicas os detentores de património, em função da riqueza que este exprime, independentemente da sua configuração móvel ou imóvel. O imposto que se encontraria em melhores condições de assegurar o cumprimento desta exigência seria um imposto global sobre o património, no âmbito do qual fossem tomados em consideração todos os bens integrados na esfera jurídica de determinado sujeito, calculando-se a prestação fiscal em função do seu valor. No entanto, e sem prejuízo dos trabalhos desenvolvidos nesse contexto, o sistema fiscal nunca conheceu um imposto de tal natureza, registando-se uma tradição histórica para a sua limitação à tributação de bens imóveis[1742]. Uma breve análise aos agregados normativos que asseguram a disciplina dos impostos sobre o património no sistema fiscal português será suficiente para que se identifique a existência de um desequilíbrio estrutural de tal forma da tributação, no sentido em que a mesma onera de modo especialmente intenso os bens imóveis, resultando fortemente limitada no que respeita à tributação dos bens móveis. Sem prejuízo da posição que manifestamos no Ponto 3.9.1. a respeito da qualificação jurídica do IS incidente sobre transmissões gratuitas (verba 1.2 da Tabela Geral) como um imposto sobre o rendimento, a doutrina tende a apontar um modelo de tributação do património que se desenvolve em frentes diversas: através do IMI e do AIMI, que tomam em consideração a capacidade contributiva manifestada pela detenção de património na esfera jurídica do sujeito passivo; através do IMT, que procura atingir a capacidade contributiva revelada pela aquisição de património a título oneroso, e do IS, que visa atingir a capacidade manifestada pela sua aquisição a título gratuito. Sucede, porém, que dos impostos citados apenas o IS incide sobre bens móveis, enquanto os demais limitam o seu âmbito de incidência objetiva a bens de natureza imóvel. Para além

[1742] A este propósito, CARREIRA, Henrique Medina, A tributação do património, Necessidade da sua reforma, Um modelo alternativo, in CTF nº 386, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1997; PIRES, José Maria Fernandes, O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património, Almedina, Coimbra, 2017, 16.

dos impostos referidos, poderá equacionar-se ainda a possibilidade de qualificar o IUC como um imposto sobre o património mobiliário, ainda que este seja um juízo que não se encontra isento de dificuldades, desde logo, face às próprias dúvidas que poderão ser colocadas a respeito da sua qualificação como um imposto ou (alternativamente) como uma contribuição. A tributação do património revela-se, assim, um caso paradigmático do problema que designamos pela assimetria na distribuição das cargas fiscais, uma vez que, no seu contexto, se regista um desequilíbrio estrutural que pende para o lado da tributação do património imobiliário. O desequilíbrio assinalado acaba, porém, por se acentuar, em virtude do reforço da carga fiscal incidente sobre terrenos para construção e de prédios urbanos destinados a fins habitacionais operado pela aprovação do AIMI – e, antes deste, pela Verba 28 da Tabela Geral do CIS –, o qual, no caso das pessoas singulares, se comporta como um imposto incidente sobre agregados patrimoniais imobiliários de "elevado valor" – face à circunstância de a tributação estar dependente de o conjunto de bens imóveis superar certo patamar mínimo –, enquanto que no caso das pessoas coletivas se comporta como um simples incremento da carga fiscal incidente sobre tais prédios, considerando a inexistência de qualquer limiar mínimo para que se inicie a tributação[1743]. Por sua vez, no que respeita à tributação dinâmica do património, regista-se a incidência exclusiva do IMT sobre a aquisição de bens imóveis[1744]. Já o IS incidente sobre as "transmissões" gratuitas de bens – caso se admitisse a sua qualificação como um imposto sobre o património –, tanto atinge bens imóveis como móveis, vendo, no entanto, o seu âmbito de incidência fortemente condicionado pela isenção das transmissões operadas dentro do núcleo familiar mais próximo e pela não sujeição das transmissões de que sejam beneficiários sujeitos passivos de IRC. Em face do exposto, torna-se evidente que a imposição fiscal sobre o património mobiliário tem uma expressão muito reduzida no contexto do sistema fiscal português, enquanto as cargas fiscais incidentes sobre o património imobiliário se revelam particularmente intensas, manifestando-se através do IMI, AIMI e IMT. Os desequilíbrios registados ao nível da concretização normativa deste tipo de tributação não resultam de uma falta de legitimidade para a tributação da propriedade mobiliária, mas de concretas opções do normador fiscal no que respeita à configuração do sistema fiscal, que acabam por constituir desvios ao cumprimento das exigências decorrentes do princípio da igualdade fiscal. Tais opções tendem a ser justificadas com circunstâncias como as dificuldades associadas ao

[1743] A propósito da questão, veja-se que no caso de prédios de que sejam titulares pessoas coletivas com domicílio nos designados "paraísos fiscais", a taxa dos referidos impostos será de 7,5%, o que significa que, no limite, o sujeito passivo poderá resultar adstrito ao pagamento de encargos fiscais anuais correspondentes a 15% do VPT dos prédios de que seja titular.

[1744] Salvo nos casos em que os contribuintes – dispondo de tal possibilidade – optem pela renúncia à isenção de IVA, nos termos do artigo al. a) do n.º 1 do artigo 12.º do CIVA, caso em que passam a estar sujeitos a este imposto e não àquele.

manuseamento e controlo de impostos incidentes sobre bens móveis, ou com eventuais perdas de atratividade do sistema fiscal e consequente fuga de residentes e investimento, sendo também particularmente evidentes os elevados níveis de pressão enfrentados pelo poder normativo fiscal no que respeita à sua intervenção no âmbito deste tipo de impostos[1745].

(IV) Para além dos casos enunciados, merece uma referência especial o regime de tributação das "transmissões" gratuitas, tal como se encontra atualmente desenhado no CIS, o qual evidencia uma profunda assimetria no tratamento conferido aos diferentes contribuintes. Quando o adquirente integre o núcleo familiar mais próximo do transmitente, resultará isento do pagamento de qualquer IS sobre os bens adquiridos gratuitamente, independentemente do valor dos mesmos. Ainda que não sejam claras as causas que determinaram esta opção, será possível identificar a referência ao facto de se tratar de uma forma de tributação especialmente vulnerável à evasão fiscal[1746], bem como às ideias de proteger a transmissão de bens a título sucessório e de acautelar economicamente a subsistência dos familiares[1747], as quais, em todo o caso, não parecem ser bastantes para justificar a opção pela absoluta subtração dos mesmos a qualquer encargo fiscal[1748]. A assimetria de que se fala torna-se ainda mais evidente se assumirmos – como o fazemos – que o IS incidente sobre as "transmissões"

[1745] As pressões têm, naturalmente, origem naqueles sujeitos que maior interesse revelam na manutenção da propriedade mobiliária subtraída à imposição fiscal, ou seja, aqueles cujo património seja constituída por bens dessa tipologia, o que, hodiernamente, tenderão a ser os patrimónios de mais elevado valor. Com efeito, a preponderância das componentes imóveis do património tendem a ser menos preponderante nos patrimónios de elevado valor do que naqueles de valor mais modesto ou reduzido: no património dos contribuintes que integram as classes mais baixas ou as classes médias, os bens imóveis continuam a ter um peso bastante significativo; na composição dos patrimónios das classes mais elevadas, o seu peso relativo tende a ser mais diminuto, registando-se uma prevalência, em termos de valor económico, de bens móveis.

[1746] Veja-se a al. b) do n.º 3 do Ponto 18.º dos Quadros gerais para a reforma fiscal – Um sistema fiscal para o Portugal desenvolvido, no limiar do século XXI, aprovados pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 119/97 (com a redação que lhe foi conferida pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 10/98).

[1747] Aliás, este é um direito constitucionalmente tutelado (cfr. n.º 1 do artigo 60.º da Constituição) e que foi tido em conta na configuração do antigo ISD, no qual se encontrava previsto um regime de tributação mais favorável no caso de transmissões para familiares próximos (descendentes, ascendentes cônjuges), sem que, contudo, se previsse a sua absoluta subtração ao pagamento do imposto, independentemente dos montantes recebidos. A propósito da questão, cfr. SILVA, Hugo Flores da, *The inheritance and gift taxation - considerations about its nature, in* PoLaR – Portuguese Law Review, Volume I, no. 1, July, 2017, 32-34.

[1748] De facto, esta opção (ou, pelo menos, a sua manutenção) não resultará isenta de críticas. Se os motivos invocados fossem suscetíveis de obstar à tributação das transmissões gratuitas, o mais razoável seria a simples eliminação do imposto, independentemente da relação familiar, o que não sucedeu, uma vez que o mesmo se mantém em relação às transmissões gratuitas realizadas fora do núcleo familiar mais próximo. Para além disso, uma grande parte do património transmitido gratuitamente – face às obrigações de registo vigente, aos regimes de troca de informações entre administrações fiscais, à existência de regimes de derrogação do sigilo bancário, etc. –, seria atualmente controlável. Veja-se, inclusivamente, que não se revelaria particularmente problemático (pelo menos, não mais do que no âmbito de outras formas de tributação) o controlo das componentes que (com elevado grau de probabilidade) assumiriam um peso maior na composição do valor transmitido, tais como a transmissão da propriedade imobiliária, automóvel, intelectual ou industrial, a transmissão de participações sociais ou até de valores depositados junto de instituições financeiras. Soluções como o estabelecimento de uma tributação mais reduzida, a previsão de créditos fiscais ou isenções parciais de imposto, em benefício dos familiares mais próximos do transmitente, seriam suscetíveis de assegurar superiormente as exigências decorrentes do princípio da igualdade fiscal, ao mesmo tempo que não afetariam de modo grave ou intolerável o direito à transmissão sucessória ou a proteção familiar.

gratuitas, tal como se encontra configurado (incidindo sobre o adquirente em função do acréscimos patrimonial de que beneficia), corresponde, na verdade, a uma forma de tributação do rendimento que se encontra desagregada do IRS, a qual não só vai permitindo a subtração à tributação de manifestações de capacidade contributiva de elevada expressão económica muito preponderantes, como acaba por criar oportunidades de poupança fiscal de legalidade duvidosa[1749].

***

A assimétrica distribuição das cargas fiscais de que se dá nota constitui um dos problemas que de modo mais intenso afeta a perceção que os contribuintes têm em relação à realização do valor justiça no contexto do sistema fiscal. Ao dever de contribuir de acordo com a capacidade contributiva, nos termos estabelecidos pela lei fiscal, deverá corresponder um direito a que essa contribuição seja distribuída pelos demais contribuintes segundo essa mesma ideia, o que acaba por não suceder nos casos em que – pelos motivos mais variados – se exige de contribuintes que apresentam uma maior capacidade contributiva um esforço fiscal menor do que a outros, com uma menor capacidade[1750]. Em tais casos, não se regista um tratamento igual do que é igual, porquanto não se outorga o mesmo tratamento a contribuintes com níveis iguais de capacidade contributiva, mas com rendimentos procedentes de diferentes origens[1751]. *O desequilíbrio entre os níveis de intensidade fiscal impostas a certas realidades, dos quais outras são subtraídas, será suscetível de conflituar com dimensões principiológicas constitucionais enformadoras do sistema fiscal, tais como o princípio da igualdade fiscal e o princípio redistributivo*[1752]*, contribuindo para um processo de "degeneração fiscal"*[1753].

[1749] Como sucede no âmbito da tributação de mais valias, com a atualização do valor de realização na aquisição de bens através da prévia realização de uma transmissão gratuita, sem prejuízo dos limites levantados pelo n.º 3 do artigo 45.º do CIRS.

[1750] Como salienta FERNANDEZ AMOR, a intensificação da imposição fiscal incidente sobre os rendimentos que não podem ser deslocalizados é justificada por razões tanto de política económica (o Estado deverá manter um sistema fiscal atrativo para os investimentos e, para evitar que este saiam, mantem tipos impositivos reduzidos), como de agilidade administrativa (os rendimentos do trabalho são mais controláveis e com menos custos do que outros tipos de rendimentos), colocando-se, contudo, a questão de saber se estas justificações são suficientes para as derrogações impostas ao princípio da igualdade fiscal. É certo que o legislador ordinário mantém uma ampla margem de decisão para adaptar o sistema fiscal às circunstâncias económicas que enfrenta, mas a justiça do sistema não deriva tanto dessas questões como do cumprimento do princípio da igualdade fiscal. Cfr. AMOR, José Antonio Fernández, *Reflexiones en torno a los principios jurídicos tributarios...*, cit., 2, 84.

[1751] Cfr. GONZALEZ, Clemente Checa, Globalización económica y principios tributarios, cit., 91.

[1752] Cfr. CARRERO, José Manuel Calderón, ANIDO, Miguel Angel Caamaño, *Globalización económica y poder tributario...*, cit., 196. Não poderá deixar de se colocar reservas quanto à conformidade constitucional da proliferação de soluções que imponham cargas fiscais distintas sobre sujeitos que manifestem capacidades contributivas quantitativamente semelhantes, ainda que com diferente composição.

[1753] Cfr. GONZALEZ, Clemente Checa, Globalización económica y principios tributarios, cit., 89-90.

3.7. Regulação desagregada de realidades fiscais homogéneas

O sistema fiscal pode (aliás, deve) agrupar-se em microssistemas – organizados em torno das exigências da tendencial coerência e completude –, em virtude do facto de comungarem de um traço identitário que lhes seja comum. A existência de realidades fiscais homogéneas deverá determinar, em princípio, a sua integração no âmbito da disciplina do mesmo imposto e, em consequência, a sujeição ao mesmo regime fiscal. Falamos de regulação desagregada de realidades fiscais homogéneas por referência à circunstância de tal não suceder, observando-se a sua integração em figuras impositivas diferenciadas. Não se pretende aqui transmitir a ideia de que a desagregação da disciplina de realidades fiscais homogéneas em impostos distintos constitua sempre, e em todo o caso, um desenvolvimento patológico do sistema fiscal. Tal apenas sucederá nos casos em que tal opção não encontre um fundamento razoável. Em todo o caso, importará ter presente que, sem prejuízo das desvantagens que daí podem decorrer, não apenas ao nível das quebras de sistematicidade que daí possam advir, mas também do eventual aumento dos custos administrativos e de cumprimento, designadamente quando a desagregação envolva uma duplicação – ou, pelo menos, uma complexificação – de procedimentos de diversa natureza a desenvolver (avaliativos, liquidatórios, de cobrança, etc.) e das obrigações fiscais acessórias a cumprir, tais aspetos poderiam ser evitados caso a sua tributação fosse assegurada de modo agregado no contexto de outra figura impositiva. Veja-se que as competências para a administração do imposto podem caber a órgãos distintos, aumentando (ainda mais) as ineficiências associadas à sua gestão, do mesmo modo que a autonomização de obrigações declarativas poderá revelar-se redundante, quando consideradas as informações fornecidas e recolhidas no contexto da administração de outros impostos.

Partindo da divisão enunciada no Ponto 3.3.2.3. do Capítulo I da Parte II, será possível identificar impostos que incidem sobre o rendimento, o património e a despesa. A partir daqui, poderia admitir-se, em abstrato, uma composição do sistema fiscal por três impostos, cada um deles instituído com o propósito de atingir os referidos índices de capacidade contributiva. Não é, no entanto, assim. Várias e diversificadas serão as razões que podem justificar uma segregação do sistema fiscal em diversas figuras impositivas que – abstratamente – incidem sobre o mesmo índice de capacidade. Outras existirão, mas para os presentes efeitos expositivos serão bastantes as que se passa a enunciar.

(i) Em primeiro lugar, será de considerar a possibilidade de existirem parâmetros normativos supraordenados – tais como normas constitucionais ou europeias – que imponham ao legislador a existência e até a configuração de certas figuras impositivas. Poderá, a este respeito, pensar-se nos n.ºs 1 e 2 do artigo 104.º da Constituição, dos quais será possível

extrair a exigência de uma tributação autonomizada do "rendimento pessoal" e das "empresas", ou na existência de normação de Direito da UE que condiciona a atuação do legislador fiscal quanto à consagração e disciplina do IVA e dos IEC[1754]. Inexistindo imposições normativas diretas quanto à consagração desta ou daquela forma de tributação, o legislador goza – por regra – de uma ampla margem de liberdade na conformação do sistema fiscal[1755], o que lhe vai permitindo – dentro dos diversos parâmetros constitucionais aplicáveis – selecionar com alguma flexibilidade os critérios que determinam a agregação de umas realidades e a segregação de outras, quanto ao tratamento fiscal a que resultam sujeitas[1756]. O juízo de diferenciação poderá partir da ponderação de aspetos de natureza muito diversa, sendo os motivos mais óbvios a consideração de propriedades distintivas relativas a certas categorias de sujeitos ou realidades e/ou do próprio método impositivo que se pretende ver implementado[1757]. Outras razões podem, no entanto, ser apontadas.

(ii) Num contexto em que as diferentes bases fiscais se encontram sobremaneira saturadas, a criação de figuras impositivas alternativas – muitas vezes, funcionando em sobreposição com outras e/ou incidindo sobre certos grupos isolados de contribuintes –revela-se uma alternativa politicamente mais interessante do que um aumento generalizado dos impostos existentes, quando se pretenda assegurar um aumento da receita fiscal. Para além disso, o peso global das prestações fiscais exigidas aos contribuintes será menos transparente quando aquelas se encontrem distribuídas por múltiplos impostos, aspeto que permitirá reduzir a contestação e resistência às mesmas, por falta de consciência dos montantes efetivamente pagos, apresentando-se, por isso, mais interessante do ponto de vista político.

[1754] A este respeito, ver os Pontos 2.3.1.1. do Subcapítulo II do Capítulo II da Parte II.

[1755] A qual é reiteradamente reconhecida pela jurisprudência do TC. Entre outros, cfr. Acórdãos n.º 307/2019, n.º 430/2016, n.º 711/2006 e n.º 142/2004.

[1756] O facto de existir um registo histórico ao nível da tributação de certas realidades não deixará de influenciar as opções que nesse contexto são assumidas, pelo que a opção por uma forma de tributação autonomizada, em alternativa à sua agregação numa outra figura impositiva que se debruce sobre substratos análogos ou semelhantes, poderá resultar de uma tradição consolidada. Pense-se no lastro histórico existente no nosso sistema fiscal ao nível da tributação das sucessões e doações e no seu impacto sobre a decisão de o incluir no IS, em alternativa à respetiva agregação no CIRS.

[1757] Pense-se, por exemplo, na intenção de assegurar um tratamento fiscal diferenciado a certas categorias de sujeitos ou de manifestações de riqueza, sujeitando-os a impostos autonomizados, o que poderá, ou não, significar uma duplicação (ou multiplicação) das figuras impositivas que sobre eles incidem. Veja-se, por exemplo, o caso das pessoas coletivas que, para além do montante de IRC que lhes é exigido, são ainda sujeitas ao pagamento da derrama estadual (cfr. artigo 87.º-A do CIRC).

(iii) A distribuição de realidades fiscais homogéneas por figuras impositivas diferenciadas poderá, também, numa perspetiva financeira, ser utilizada com o propósito de assegurar uma diferente adjudicação das receitas arrecadadas com cada uma delas. Exemplo flagrante será o caso da afetação das receitas arrecadadas com o IMI e com o AIMI, sendo as primeiras destinadas às Autarquias Locais e as segundas ao Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social[1758]. Conforme se explica infra, foi também este o propósito associado à inclusão da tributação dos prédios urbanos de elevado valor patrimonial na (revogada) verba 28 da tabela geral do CIS.

(iv) Em termos abstratos e especulativos, poderá ver-se na regulação desagregada de realidades fiscais homogéneas uma forma de assegurar o afastamento de certos parâmetros normativos e de proteger as receitas financeiras públicas nacionais. Pense-se, a este respeito, no caso (quando tal se revele possível) da eventual deslocação de realidades fiscais para fora dos impostos que se encontrem sujeitos a normação da UE e cujas receitas lhe sejam destinadas. Pense-se no caso do IVA e nas vantagens associadas às decisões de não incluir ou de retirar do âmbito de aplicação do imposto – tributando autonomamente – todas as realidades que, à luz das imposições europeias, não sejam nele obrigatoriamente incluídas.

Em face do exposto, tomemos em consideração alguns casos que exemplificam o problema que aqui se coloca em evidência.

— O caso da (revogada) verba 28 da tabela geral do CIS

O primeiro caso terá por referência a verba 28 da tabela geral do CIS (incidente sobre prédios urbanos de elevado valor patrimonial), uma figura impositiva que, pese embora tenha sido revogada em virtude da sua substituição pelo AIMI[1759], trataremos de convocar aqui, face à circunstância de se tratar de um excelente exemplo do problema que procuramos ilustrar no presente apartado, não apenas pelo modo como evidencia as patologias associadas à desagregação de realidades fiscais homogéneas no âmbito de diferentes impostos, mas também pelos específicos motivos que determinaram tal opção. No contexto do Plano de Assistência Económica e Financeira a Portugal iniciado em 2011 e com o propósito de "reforçar o princípio da equidade social na austeridade, garantindo uma efetiva repartição dos sacrifícios necessários ao cumprimento do programa de

[1758] Cfr. artigo 1.º do CIMI, al. a) do artigo 14.º e al. a) do n.º 1 do artigo 23.º do RFALEI.

[1759] Por via da Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro (LOE17).

ajustamento"[1760], foi incluída[1761] a referida verba na tabela geral anexa ao CIS, introduzindo-se no sistema fiscal um imposto real sobre o património imobiliário de elevado valor, incidente sobre a "propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos" cujo VPT (fixado nos termos do CIMI) fosse igual ou superior a € 1.000.000. Apesar da sua (estratégica) colocação no CIS, tratava-se, na verdade, de um regime de tributação agravada dos prédios urbanos, o qual poderia – aliás, deveria – ter sido incluído no CIMI, o que tanto poderia suceder mediante a modificação do regime de taxas de imposto aplicáveis, como através da criação de um adicional. Na sua redação originária, a verba 28 previa a aplicação de uma taxa de 1% sobre o VPT dos prédios com afetação habitacional e de 7,5% – estes, independentemente da afetação – no caso de sujeitos passivos que não fossem pessoas singulares e tivessem residência em território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável[1762]. Mais tarde, na sequência de alguma litigiosidade levantada em torno da questão[1763], foi alargado o âmbito de incidência do imposto aos terrenos de construção, nos casos em que a edificação, autorizada ou prevista, se destinasse à habitação[1764]. Em todo o caso, e sem prejuízo de o âmbito de incidência do IS (verba 28) ser mais limitado, revela-se evidente ser o mesmo recortado dentro do âmbito de incidência do IMI, tanto objetivamente como subjetivamente[1765], de onde resulta que os sujeitos e os prédios vinculados ao pagamento do imposto previsto na (atualmente revogada) verba 28 da tabela geral do CIS se encontrariam também sujeitos ao pagamento do IMI[1766]. Para além disso, o normador fiscal fez coincidir o momento do nascimento da obrigação tributária de ambos – 31 de

[1760] A introdução do imposto foi justificada nestes termos pela Proposta de Lei n.º 96/XII/2.ª que esteve na base do diploma que lhe deu origem.

[1761] Por via da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro.

[1762] Para uma análise desenvolvida ao tributo em questão, cfr. PIRES, José Maria Fernandes, Lições de Impostos Sobre o Património e do Selo, cit., 504 e seguintes.

[1763] A propósito da litigiosidade assinalada, cfr. Acórdão do STA de 15.05.2017, proferido no âmbito do Processo n.º 0277/16, e jurisprudência nele citada.

[1764] Por via da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro. Esta solução normativa foi julgada inconstitucional pelo Tribunal Constitucional no Acórdão n.º 250/2017, de 24 de maio, o qual acabou por ser revogado pelo Acórdão nº 378/2018, de 4 de julho, ambos disponíveis em www.tribunalconstitucional.pt.

[1765] Em termos objetivos, importa esclarecer que os prédios sujeitos ao IS (verba 28) correspondiam a prédios urbanos que se encontram sujeitos ao IMI, nos termos dos artigos 1.º, 4.º e 6.º do respetivo Código. Aliás, o próprio conceito de *prédio urbano* correspondia ao que se encontra densificado no artigo 2.º do CIMI, face ao disposto no n.º 2 do artigo 67.º do CIS (na redação vigente até à revogação da verba 28), o qual determinava a aplicação subsidiaria das normas daquele Código. Num e no outro caso, a incidência objetiva estaria dependente da localização do prédio em território português. Cfr. artigo 1.º do CIMI e n.º 6 do artigo 4.º do CIS (na redação vigente até à revogação da verba 28). Por sua vez, em termos subjetivos, o n.º 4 do artigo 2.º do CIS (na redação vigente até à revogação da verba 28) previa, que nas situações previstas na verba n.º 28 da Tabela geral, seriam sujeitos passivos do imposto os referidos no artigo 8.º do CIMI, cabendo-lhes suportar o esforço económico do imposto (al. u) do n.º 2 do artigo 3.º do CIS).

[1766] Sem prejuízo dos demais prédios que, encontrando-se integrados no âmbito de aplicação do IMI, resultariam subtraídos ao IS (verba 28): prédios rústicos; prédios urbanos de valor inferior a € 1.000.000,00; e prédios urbanos ou terrenos para construção sem afetação habitacional (salvo no caso de pessoa coletiva com sede em território ou região submetido a regime fiscal mais favorável).

dezembro de cada ano[1767] – e determinou a aplicação ao IS dos regimes de determinação do VPT, de liquidação e de cobrança do IMI[1768]. Em síntese, tal como o IMI, o IS (verba 28) revelava a natureza de um imposto real, periódico, especial e estático sobre o património, estabelecendo uma tributação que se sobrepunha – de modo cumulativo – à que era imposta por aquele, operando como um imposto adicional, ainda que em sentido impróprio.

Ainda que, como se explicou, por referência à exigência de sistematicidade pela qual se deverá pautar o sistema fiscal, as realidades fiscais homogéneas devam – em princípio – resultar sujeitas à mesma figura impositiva, tal poderá não suceder quando, em concreto, sejam identificáveis justificações fortes para que tal não suceda – ou seja, quando existam razões cuja consideração deva prevalecer sobre a referida exigência de sistematicidade. Sendo assim, coloca-se a questão de saber porque motivo foi esta forma de tributação estática do património imobiliário alocada ao IS, quando o seu *habitat* – portanto, o seu ambiente de desenvolvimento natural – seria o IMI. Tem adiantado a doutrina que assim foi em virtude da necessidade de aumentar as receitas fiscais estaduais, o que não sucederia caso a tributação especial incidente sobre prédios urbanos de elevado valor fosse integrada no IMI, visto que as receitas deste têm as Autarquias Locais por destinatário[1769]. A este respeito, sempre se dirá que nenhum obstáculo – pelo menos de natureza jurídica – se levantará à opção de fazer incluir um regime especial de tributação no âmbito do IMI e determinar que a respetiva receita não seja adjudicada às Autarquias Locais – o que, aliás, veio a suceder com o AIMI[1770]. Na verdade, a alocação das receitas daquele imposto às Autarquias Locais – apesar do seu caráter histórico – constitui uma opção assumida pelo legislador ordinário sem que a tal se encontrasse diretamente vinculado por qualquer imperativo constitucional[1771], pelo que nada parece obstar a que, em qualquer momento, altere tal opção, desde que a mesma seja acompanhada de mecanismos tendentes a compensar as autarquias pelo volume de receitas perdidas, assegurando, dessa forma, o princípio constitucional da

[1767] A al. u) do artigo 5.º do CIS (na redação vigente até à revogação da verba 28) previa que, nas situações previstas na verba n.º 28 da Tabela geral, o nascimento da obrigação seria determinado pelas regras previstas no CIMI, com as devidas adaptações.

[1768] Cfr. n.º 7 do artigo 23.º, n.º 5 do artigo 44.º e n.º 5 do artigo 46.º do CIS.

[1769] Cfr. PIRES, José Maria Fernandes, Lições de Impostos Sobre o Património e do Selo, cit., 506. A este propósito, Cfr. n.º 1 do artigo 1.º do CIMI, al. a) do artigo 14.º, al. a) do artigo 24.º e al. a) do n.º 1 do artigo 23.º do Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais (RFALEI), Lei n.º 73/2013, de 3 de agosto.

[1770] Cfr. n.º 2 do artigo 1.º do IMI.

[1771] Esta conclusão poderia ser diferente caso fosse de reconhecer a natureza comutativa do tributo em questão e, em consequência, a sua orientação por um princípio de equivalência, o que, face ao específico modo como se encontra normativamente concretizado, será jurídica e dogmaticamente errado. Não se exclui, em todo o caso, a possibilidade de o mesmo vir a ser estruturalmente reformulado com aquele propósito ou substituído por uma figura tributária com tais caraterísticas, o que, aliás, vem exigido no n.º 1 do artigo 63.º da Lei de Bases Gerais das Políticas Públicas de Solos, de Ordenamento do Território e do Urbanismo (Lei n.º 31/2014, de 30 de Maio). A propósito desta possibilidade, cfr. LOBO, Carlos Baptista, Finanças e Fiscalidade do Ordenamento do Território e do Urbanismo, cit., 232 e seguintes.

autonomia das Autarquias Locais, na sua vertente financeira[1772]. Sendo assim, não parecem subsistir razões capazes de justificar o assinalado desvio à exigência de sistematicidade que impende sobre o normador fiscal aquando da configuração do sistema fiscal, evidenciando-se, assim, a sua natureza patológica[1773].

— O caso da tributação das transmissões gratuitas

Um segundo exemplo, no qual atentaremos, prende-se com o regime de tributação das transmissões gratuitas. No sistema fiscal português, a tributação das sucessões e doações encontra-se integrada no âmbito do IS ou do IRC[1774], conforme, respetivamente, dela beneficiem pessoas singulares ou coletivas, uma opção que se tornou possível na sequência da revisão constitucional de 1997, uma vez que esta, ao determinar a "desconstitucionalização" do imposto sobre as sucessões e doações (ISD), abriu as portas a que o mesmo fosse suprimido no contexto da Reforma da Tributação do Património de 2003[1775]. Esta decisão deveu-se, fundamentalmente, a dois factores: (i) a decisão de não tributar as aquisições gratuitas de que beneficie o núcleo familiar mais próximo do transmitente; e (ii) a decisão de tributar as aquisições gratuitas em benefício de pessoas coletivas no âmbito do IRC[1776]. Perante estas opções, considerou o normador fiscal que não faria sentido manter em vigor um código exclusivamente destinado a disciplinar as parcas sucessões e doações que, no seu âmbito, continuariam a ser tributadas, optando-se, portanto, por prever – na verba 1.2 na Tabela Geral do

[1772] A propósito desta, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Direito Financeiro Local..., cit., 36 e seguintes.

[1773] A propósito da opção de incluir esta forma de tributação no IS e não no IMI, teve o Tribunal Constitucional oportunidade de se pronunciar especificamente no Acórdão n.º 590/2015, de 11 de novembro (cuja jurisprudência acabou por ser seguida nos seus arestos subsequentes, como foi o caso dos Acórdãos do TC n.º 83/2016 e n.º 568/2016, de 19 de outubro). Naquela decisão, considerou o Tribunal que da alocação desta forma de tributação do património ao âmbito de incidência do IS – em alternativa à sua integração no IMI – não resultaria, por si só, a infração de qualquer parâmetro constitucional, pelo que "mesmo que fosse de concluir pela introdução de fator de incoerência, ou mesmo de desequilíbrio, no sistema de tributação do património imobiliário", a falta de sistematicidade de tais disposições não seria "idónea a determinar a censura constitucional". Em todo o caso, no presente apartado pretendemos apenas observar a natureza patológica que se associou à decisão de subtrair esta concreta forma de tributação ao IMI e de a fazer incluir no perímetro aplicativo do IS, quando considerada a necessidade do corpo de normas fiscais assumir a configuração de um sistema.

[1774] A propósito da evolução da tributação das sucessões e doações no sistema fiscal português, cfr. SILVA, Hugo Flores da, *The Inheritance and Gift Taxation...*, cit., 32-36.

[1775] Na sua versão original (de 1976), a Constituição previa no n.º 3 do seu artigo 107.º que o imposto sobre as heranças e doações seria progressivo (contribuindo para a igualdade entre os cidadãos) e teria em conta a transmissão por herança dos frutos do trabalho. Se a revisão de 1982 determinou a alteração daquela disposição, expurgando-a da referência à "transmissão por herança dos frutos do trabalho", a revisão constitucional de 1997 determinou a "desconstitucionalização" do imposto sobre sucessões e doações (cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, MOREIRA, Vital, Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I, cit., 1101), passando a Constituição, em seu lugar, a exigir – no n.º 4 do artigo 104.º, que lhe corresponde – que a tributação do património contribua para a igualdade entre os cidadãos. Passou a estar na disponibilidade do normador infraconstitucional a possibilidade de eliminar aquele imposto, o que veio a suceder na citada Reforma da Tributação do Património de 2003 (cfr. n.º 3 do artigo 31.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro e Resolução do Conselho de Ministros 10/98, de 23 de Janeiro).

[1776] Cfr., respetivamente, al. e) do artigo 6.º e al. e) do n.º 5 do artigo 1.º do CIS.

Código do IS – a sujeição da "aquisição gratuita de bens" a uma taxa de 10% sobre o respetivo valor[1777]. Ora, a tributação das sucessões e doações pode ser objeto de enquadramentos jurídico-fiscais diversos. Em alguns sistemas – como será, tipicamente, o caso dos sistemas anglos-saxónicos[1778] –, a tributação das sucessões e doações toma por referência uma manifestação de capacidade contributiva imputável ao transmitente, que se exprime através de uma deslocação patrimonial, operada a partir da sua esfera jurídica para a de terceiro, sem que deste se exija uma qualquer contraprestação. Trata-se, em tais casos, de uma forma de tributação do património que opera em termos dinâmicos – portanto, no momento da sua utilização, ainda que involuntária –, desconsiderando o incremento patrimonial produzido na esfera jurídica do beneficiário da transmissão. É importante aqui o binómio transmissão/aquisição, uma vez que nestes casos o enfoque será colocado na "transmissão" e não na "aquisição". Não é, porém, isto que sucede no âmbito da tributação que tem lugar em sede de IS, pese embora o legislador fiscal se socorra essencialmente do conceito de transmissão gratuita ao longo do articulado do respetivo diploma, ainda que a espaços utilize também o conceito de aquisição gratuita. Ainda que exista uma certa tendência para a sua qualificação como uma forma de tributação do património[1779], consideramos, em sentido diverso, tratar-se de uma manifestação da tributação do rendimento e que o simples facto de o normador fiscal disciplinar no IS a tributação das aquisições gratuitas de bens por pessoas singulares, nele omitindo o recurso ao conceito de rendimento, não se deverá extrair uma impossibilidade de indagar sobre a sua verdadeira natureza jurídica, por referência às concretas realidades que ao mesmo se encontram sujeitas e ao modo como são tributadas[1780]. Sintetizando os motivos da nossa divergência: (i) a dimensão objetiva do IS é, essencialmente,

[1777] Neste sentido, ver o preâmbulo do CIS.

[1778] Será o caso do "Inheritance Tax" em vigor no Reino Unido (article 1 of the Inheritance Tax Act 1984 of July 31st) e dos "Estate and Gift Taxes", em vigor nos Estados Unidos da América (Chapters 11 and 12, Subtitle B, Title 26, of the United States Code). Numa perspetiva mais ousada, existe até quem considere a possibilidade de integrar tais realidades no âmbito da tributação do consumo. Cfr. BURKE, Karen C., MCCOUCH, Grayson M.P., *A consumption tax on gifts and bequests?*, Virginia Tax Review n.º 17, 1998, 685 e seguintes; DODGE, Joseph M., *Colloquium on Wealth Transfer Taxation: Taxing Gratuitous Transfers Under a Consumption Tax*, Tax Law Review n.º 51, 1996, 529 e seguintes.

[1779] Tende a ser este o posicionamento da doutrina nacional, cfr. NABAIS, José Casalta, Direito Fiscal, cit., 83; GOMES, Nuno Sá, Tributação do Património, Lições Proferidas no 1.º Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal na Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Almedina, Coimbra, 2004, 88-89. Também neste sentido, atente-se no facto de as "bases gerais da reforma fiscal da transição para o século XXI", que haviam sido aprovadas pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 119/97, de 14 de Julho, terem sido alteradas por via da Resolução do Conselho de Ministros n.º 10/98, de 23 de janeiro, em virtude da revisão constitucional de 1997. Nesta última resolução assume-se que a alteração ao n.º 3 do artigo 107.º (atual n.º 3 do artigo 104.º) da Constituição, no sentido de dele constar que "a tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos", eliminou a obrigatoriedade da existência do imposto sobre as sucessões e doações, abrindo "o caminho para a consideração aprofundada da hipótese de integrar a tributação das sucessões e doações na tributação do património, conseguindo assim uma forma mais eficiente de reduzir as desigualdades quanto ao conjunto do sistema e entre contribuintes detentores de património".

[1780] Se fosse assim, tornar-se-ia fácil para o legislador ordinário subtrair-se aos imperativos decorrentes de normas constitucionais, internacionais ou da UE, vigentes a respeito de cada forma de tributação, bastando-lhe, para o efeito, deslocar as realidades fiscais para impostos que a eles não se encontrassem sujeitos.

recortada pela verba 1.2 da tabela geral anexa ao Código, a qual determina estar a ele sujeita a "aquisição gratuita de bens, incluindo por usucapião", aspeto que transporta o enfoque da tributação para a posição do adquirente e dos bens que ingressam na sua esfera jurídica, segundo uma lógica de incremento patrimonial[1781]; (ii) a sua dimensão subjetiva é integrada pelos adquirentes de bens, os quais suportarão o esforço económico associado ao pagamento do imposto que seja devido[1782] e, se é certo que no caso da sucessão hereditária o legislador prevê ser o imposto devido pela herança (representada pelo cabeça de casal), tal opção mais não corresponde do que a uma opção de técnica legislativa fiscal, à qual o legislador recorreu com vista a simplificar o modo de liquidação do imposto, aspeto que se tornou possível em virtude da aplicação de uma taxa proporcional de 10%[1783]; (iii) a base tributável do imposto é formada pelo valor dos bens que ingressam na esfera jurídica do sujeito passivo, de modo a captar os incrementos patrimoniais registados na esfera jurídica de sujeitos que beneficiem do ingresso de bens – móveis ou imóveis – na sua esfera patrimonial, sem que a tal entrada corresponda uma qualquer contrapartida – portanto, a saída de outros bens[1784]; (iv) a opção de sujeitar a IRC as aquisições das quais beneficiem pessoas coletivas é justificada no Preâmbulo do Código do IS com a necessidade de assegurar a coerência do sistema fiscal, considerando, por um lado, terem as mesmas a natureza de incrementos patrimoniais e, por outro, vigorar naquele imposto um conceito de rendimento acréscimo, a mesma conclusão se impondo, portanto, nos casos em que o beneficiário não seja uma pessoa coletiva, mas uma pessoa singular, não apenas porque a diferente natureza jurídica do adquirente se apresenta como um elemento irrelevante a respeito da questão de saber se estamos perante uma forma de tributação do rendimento ou do património, mas também porque no âmbito do IRS vigora o mesmo conceito de rendimento acréscimo[1785]. As considerações precedentes permitem – a nosso ver – concluir estarmos perante uma forma de tributação que cabe ainda no conceito de rendimento acréscimo, visando-se, através dela, atingir a capacidade dos

[1781] O legislador inclui a usucapião no âmbito de incidência do imposto, a qual constitui uma forma de aquisição originária. Em tais casos, o ingresso de património na esfera jurídica de um sujeito não é precedido – pelo menos, do ponto de vista jurídico – de um qualquer desfalque patrimonial registado na esfera de outro, o que evidencia o facto de a exigência do imposto se encontrar desligada da "saída de património" e se concentrar, exclusivamente, na "entrada de património".

[1782] Cfr. as disposições articuladas do n.º 2 do artigo 2.º e da al. a) do n.º 3 do artigo 2.º do CIS.

[1783] Com efeito, no âmbito do ISD, a aplicação do imposto em caso de sucessão hereditária encontrava-se dependente da efetiva partilha dos bens, uma vez a aplicação das suas taxas progressivas dependeria do concreto valor dos bens que coubesse a cada herdeiro. Este problema deixou de se colocar no IS, face à previsão de uma taxa fixa de 10%. Em consequência, o legislador passou a atribuir personalidade tributária à herança, determinando que o imposto seja pago por esta em momento anterior ao da própria partilha, ainda que o seu propósito seja o de atingir os sujeitos "para quem se transmitam os bens" – portanto, os herdeiros –, como é assumido na parte inicial do dispositivo normativo citado. O que se refere é, aliás, expressamente assumido pelo normador fiscal no Preâmbulo do IS.

[1784] Cfr. n.ºs 1 e 2 do artigo 2.º e al. a) do n.º 3 do artigo 3.º e ponto 1.2 da Tabela geral do CIS.

[1785] Como resulta patente da inclusão no seu âmbito da tributação dos incrementos patrimoniais. Cfr. artigos 9.º e 10.º do CIRS.

adquirentes de bens a título gratuito, revelada através do incremento patrimonial registado na sua esfera jurídica[1786]. Uma vez que se parta deste pressuposto, torna-se manifesto que a opção pela inclusão da tributação das "transmissões gratuitas" no âmbito do IS constitui um caso de desagregação da regulação de uma forma de tributação do rendimento das pessoas singulares, a qual se revelará, aliás, problemática, quando se considere a exigência de unicidade da tributação do rendimento pessoal, constante do n.º 1 do artigo 104.º da Constituição, da qual decorre uma proibição de criação de impostos de caráter seletivo sobre o rendimento pessoal[1787].

3.8. Regulação agregada de realidades fiscais heterogéneas

Como vimos no Ponto 3.3.2.3. do Capítulo II da Parte II, cada imposto deverá, em si mesmo, constituir um subsistema (ou "microssistema") formado por um conjunto de normas que – pese embora pertençam ao sistema fiscal globalmente considerado – mantêm entre si uma relação especial – em virtude da existência de uma fundamento de unidade próprio –, a partir do qual se torna possível construir uma lógica sistémica diferenciada em relação às demais[1788]. Se, como vimos no apartado

[1786] A propósito do conceito de rendimento e da sua evolução desde o conceito de rendimento fonte até ao conceito de rendimento acréscimo, cfr. RIBEIRO, João Sérgio, Tributação Presuntiva do Rendimento, cit., 73. A este respeito, são pertinentes as considerações de XAVIER DE BASTO, no entendimento de que as sucessões e doações fazem parte do conceito de rendimento que a teoria fiscal construiu com o propósito de medir a capacidade contributiva dos contribuintes, sendo que a circunstância de não serem tributadas no âmbito da tributação do rendimento pessoal não se deverá a hesitações teóricas fundadas na sua natureza jurídica, mas no caráter irregular e incerto com que ocorrem, com todas as dificuldades que daí resultam na perspetiva da tributação global do rendimento, a qual se carateriza por aplicar taxas progressivas. Cfr. BASTO, José Xavier de, As perspectivas actuais de revisão da tributação do rendimento e da tributação do património em Portugal, Boletim de Ciências Económicas da Universidade de Coimbra, Volume, XLI, 1998, 148. Se concordamos em absoluto com o autor quanto à inclusão das sucessões e doações – tal como são apreendidas pelo sistema fiscal português – no conceito de rendimento – às quais acresce as aquisições originárias –, mais reservas nos merece a conformação quanto à decisão de as subtrair do âmbito da tributação do rendimento das pessoas singulares com base no seu caráter irregular ou ocasional. Na verdade, o IRS contempla no seu âmbito de incidência a tributação de incrementos patrimoniais com o mesmo – ou pelo menos, similar – caráter de irregularidade ou ocasionalidade do que aquele registado no âmbito das aquisições gratuitas, pelo que não se vislumbra dificuldades de maior no alargamento de tal âmbito de modo a assegurar a inclusão daquelas. Por outro lado, caso fosse essa a intenção do normador fiscal, não resultaria prejudicada a possibilidade de construir "dentro" do IRS um modelo de tributação próximo ao atualmente existente no IS, bastando, para o efeito, que as mesmas resultassem sujeita a taxas liberatórias, o que, aliás, sucede em relação a várias categorias de rendimento nele incluídas. A opção de incluir estas realidades fiscais na tributação do rendimento das pessoas singulares foi assumida na República Checa, ainda que acabem por resultar isentas. Cfr. article 4 of the Act. No. 586/1992 Coll. ACT Czech National Council of 20 November 1992.

[1787] Enquanto a Constituição estabelecia expressamente a existência autónoma de um imposto sobre sucessões e doações, este era um problema que não se colocava. No entanto, uma vez removida tal exigência, as normas que determinam que a tributação das aquisições gratuitas tenha lugar fora do imposto global sobre o rendimento pessoal constituem um desvio à exigência constitucional de unicidade da imposição fiscal sobre o rendimento pessoal. A propósito do problema, cfr. SILVA, Hugo Flores da, *The Inheritance and Gift Taxation*, cit., 38-42.

[1788] Assim, o recurso neste contexto à técnica da codificação deverá evidenciar a natureza sistémica individual dos impostos. Esta ideia será perturbada quando, no âmbito de incidência de um mesmo imposto, são incorporadas realidades fiscais heterogéneas, que não partilham entre si um comum traço identitário. Será assim, sem prejuízo da possibilidade de criação de um código de âmbito mais alargado, através do qual se procure agregar a disciplina de diferentes impostos. Isto não prejudicará, porém, a necessidade de, dentro dele, as normas que disciplinam cada imposto se comportarem entre si como um "microssistema", diferenciado dos demais "microssistemas" existentes nesse código. Com efeito, os códigos fiscais poderão ter uma amplitude diversificada, apresentando natureza geral quando partem de uma seleção menos exigente de propriedades distintivas (por exemplo, integrando todas as

precedente, a desagregação de realidades fiscais homogéneas em impostos distintos se revela suscetível de ser qualificada como uma disrupção sistemática, o problema inverso, isto é, a agregação num mesmo imposto de realidades fiscais heterogéneas, também o poderá ser. Isto é, se a identificação de realidades fiscais homogéneas deverá determinar, em princípio, a sua integração no âmbito do mesmo imposto e, em consequência, a sujeição ao mesmo regime fiscal, quando se verifique uma heterogeneidade entre as mesmas a conclusão inversa deverá prevalecer, isto é, deverão ser objeto de uma regulação desagregada.

Como se tem concluído sem esforço — e sem que haja precisão absoluta de o afirmar enfaticamente, tal a natureza intuitiva dessa conclusão —, este tipo de questões assumem primacial pertinência quando consideradas sob um enfoque realista e localizado, que considere um sistema em particular.

No caso específico do sistema fiscal português, no quadro dos IEC, o legislador optou por reunir num mesmo Código vários impostos distintos, que partilham entre si o facto de tomarem como manifestação de capacidade contributiva específicos atos de consumo que se encontram desagregados do IVA, o que não prejudica o facto de cada um deles ter uma existência autónoma em relação aos demais. Por este motivo, o IABA, ISP e o IT encontram no CIEC uma disciplina que lhes é comum e uma disciplina especial, a qual toma em consideração a respetiva autonomia. Não existe aqui, no entanto, uma situação de agregação de realidades heterogéneas, com o sentido que lhe atribuímos, uma vez que: (i) apesar das respetivas propriedades distintivas, trata-se de figuras impositivas que comungam do facto de operarem sobre atos de consumo, visando onerar os contribuintes em razão dos custos que provocam nos domínios do ambiente e da saúde pública, orientando-se por um princípio da equivalência enquanto critério concretizador da igualdade tributária[1789]; (ii) a agregação é, sobretudo, produzida num plano formal, mediante a arrumação da disciplina de figuras impositivas autónomas num mesmo código, sem que seja colocada em crise a respetiva identidade e autonomia[1790]. Em termos próximos, o CIMI disciplina no seu interior duas figuras impositivas diferenciadas e autónomas, o IMI e o AIMI[1791]. Ainda que o segundo seja designado como "adicional" ao

---

normas jurídicas que tenham por base a regulação de matéria fiscal) ou natureza especial, a qual poderá ter uma intencionalidade variável, à medida que as respetivas propriedades distintivas se tornam mais detalhadas (por exemplo, integrando todas as normas jurídicas que tenham por base a regulação do imposto sobre o rendimento pessoal).

[1789] Cfr. artigo 2.º do CIEC.

[1790] Esta autonomia e a consciência da sua existência resulta patente na perceção individualizada dos aumentos registados em cada uma das figuras impositivas integradas no CIEC (pense-se no caso do aumento das taxas do ISP), assim como a introdução no mesmo de novas formas impositivas (veja-se o impacto mediático da introdução da tributação das "bebidas adicionadas de açúcar ou outros edulcorantes", pela LOE17, Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro).

[1791] Cfr. artigo 1.º, artigos 2.º e seguintes e artigos 135.º-A e seguintes, do CIMI.

primeiro – conforme assinalamos no Ponto 4.4. –, uma breve análise da sua configuração permitirá perceber não ser esse o caso, tratando-se, na verdade, de um imposto que (sem prejuízo dos pontos de contacto que mantém com o IMI, socorrendo-se, aliás, de modo frequente da disciplina deste como forma de completar a sua) assume um âmbito de incidência próprio, sendo também diversos os regimes de determinação da matéria tributável e as taxas aplicáveis. Uma situação que assume contornos um pouco distintos, e que se coloca mais próxima daquilo que consideramos constituir uma agregação de realidades fiscais heterogéneas, poderá ser encontrada no CIUC. A aprovação do IUC comportou a supressão de três figuras impositivas distintas[1792] – o Imposto Municipal sobre Veículos (IMV), o Imposto de Circulação (IC) e o Imposto de Camionagem (ICa) –, em relação às quais não constituiu uma quebra abrupta, antes operando a sua consolidação numa estrutura tributária unificada, orientada pelo propósito de "trazer clareza e coerência a esta área do sistema fiscal" e de incorporar neste domínio tributário os "princípios e preocupações de ordem ambiental e energética que hoje em dia marcam a discussão da tributação automóvel", mormente os que apontam para a angariação da receita pública "na medida do custo que cada indivíduo provoca à comunidade"[1793]. Por esse motivo, ao longo do CIUC serão identificáveis diversos enunciados normativos que, em maior ou menor medida, reproduzem aqueles que resultavam previstos nos códigos que disciplinavam as citadas figuras impositivas, o que se reflete ao nível da consagração de regimes diversos (mormente ao nível dos regimes de determinação da base tributável e de taxas) aplicáveis às diferentes categorias de veículos[1794]. Não se trata aqui – ao contrário do que sucede com os IEC – de uma codificação de figuras impositivas distintas, mas da consagração de um único imposto que assegura um tratamento diversificado às várias categorias de realidades sobre as quais incide, o que, inclusivamente, acaba por significar que se guia por uma "filosofia de tributação" distinta, em relação a cada uma delas[1795].

Os exemplos enunciados, embora se aproximem do identificado problema de regulação agregada de realidades fiscais heterogéneas, não reúnem os pressupostos qualificativos para que possam ser plenamente reconduzidos a esta categoria. No entanto, quando falamos da regulação agregada de realidades fiscais heterogéneas, a disciplina do IS constituirá o caso paradigmático[1796].

[1792] O IUC foi introduzido no sistema tributário português por via da Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho, a qual – no contexto da "reforma global da tributação automóvel" – aprovou o respetivo Código.

[1793] Cfr. Exposição de motivos da Proposta de Lei n.º 118/X, de 07.03.2007, que esteve na génese do citado diploma.

[1794] Cfr. artigo 2.º do CIUC.

[1795] Nuns casos, a tributação parece orientar-se (essencialmente) por uma lógica de imputação dos custos ambientais, enquanto noutros parece prevalecer a lógica de imputação dos custos viários.

[1796] Outros casos poderão existir. Pense-se, por exemplo, no caso dos regimes de tributação autónoma no âmbito do IRS e do IRC, os quais podem, em certa medida, ser qualificados como formas de tributação do consumo, evidenciando-se a sua heterogeneidade em relação às demais realidades que integram o âmbito aplicativo daqueles impostos, as quais serão reconduzíveis ao conceito de rendimento.

É frequente afirmar-se que um imposto antigo será um imposto bom. Compreende-se que assim possa, em princípio, ser. Por um lado, um imposto antigo, ao longo da sua existência, terá tido oportunidade de se aperfeiçoar, suprimindo as respetivas debilidades e adaptando-se sucessivamente aos novos desafios que a realidade social lhe foi colocando, evitando, assim, a sua eliminação; por outro lado, a comunidade que suporta o esforço económico associado ao seu pagamento encontrar-se-á familiarizada com o mesmo, oferecendo-lhe, à partida, menor contestação. O mesmo não sucederá com um imposto novo, o qual, numa fase inicial, se verá confrontado com a necessidade de superar as imperfeições de que padeça a sua formulação normativa inicial e resultará sujeito a um período de "habituação", no contexto do qual tenderá a ser alvo de contestação. Embora seja antigo – sendo, aliás, apresentado como o mais antigo do sistema fiscal português[1797] –, o IS não será, quanto a nós, um bom imposto. Trata-se, na verdade, de uma figura impositiva que se tem revelado capaz de resistir ao decurso do tempo às custas de sucessivos processos de renovação das respetivas bases de incidência e do sacrifício de qualquer lógica sistémica interna[1798]. Ao longo dos tempos, o IS foi-se afastando das respetivas origens enquanto imposto de base eminentemente formalista, sobrevivendo enquanto figura de caráter residual, através da qual se procura assegurar o preenchimento dos espaços deixados vazios por outras formas de imposição fiscal[1799] e chamando a si a tributação de uma pluralidade heterogénea de realidades fiscais, sem que entre as mesmas se registe um comum traço identitário[1800]. De facto, nenhuma outra figura impositiva refletirá de forma tão evidente o problema das disrupções sistémicas resultantes da agregação de realidades fiscais heterogéneas num âmbito de um mesmo imposto. A este respeito pode, inclusivamente, questionar-se se estamos verdadeiramente perante um imposto, por duas ordens de razões: a designação "imposto do selo", segundo cremos, é atribuída a um conjunto heterogéneo de figuras tributárias que entre si têm em comum – e pouco ou nada mais do que isso – o facto de encontrarem a respetiva disciplina no mesmo código; e revela-se problemático vislumbrar, em relação a várias das figuras tributárias que integram o referido código, as propriedades das quais depende a sua qualificação como impostos.

[1797] Conforme resulta do Preâmbulo do CIS e considerando, apenas, aqueles que ainda se encontram em vigor. A propósito das suas origens e evolução, cfr. PIRES, José Maria, Lições de Impostos Sobre o Património e do Selo, 3.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2015, 447 e seguintes.

[1798] Pode observar-se que, já após a reforma de que o IS foi objeto em 2003 – por via do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro, o qual republicou o respetivo Código –, uma parte significativa das verbas previstas na Tabela geral foram entretanto suprimidas (é o caso das verbas 3, 5, 6, 7, 8, 9, 12, 13, 14, 15, 16, 19, 20, 24, 25, 26), tendo-lhe sido acrescentadas outras, como é o caso da verba 28 (entretanto revogada, por via da Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro) e da verba 29.

[1799] Neste sentido, cfr. MATEUS, J. Silvério Dias, FREITAS, L. de Freitas, Os Impostos Sobre o Património Imobiliário, O Imposto do Selo, Anotados e Comentados, Engifisco, Lisboa, 2005, 251.

[1800] Cfr. Neste sentido, cfr. PIRES, José Maria Fernandes, Lições de Impostos sobre o Património e do Selo, cit., 217.

As normas que disciplinam o âmbito de incidência objetiva do IS – mormente, o artigo 1.º e a Tabela Geral anexa ao respetivo Código –, fazem-no incidir sobre um amplo conjunto de realidades em relação às quais não se revela possível identificar uma identidade comum[1801]. São, neste sentido, pertinentes e certeiras as observações de JOÃO CAUPERS[1802], o qual se refere ao IS como "um imposto anacrónico e irracional", no qual se revela inútil procurar "uma qualquer lógica tributária aceitável, mais parecendo a respetiva tabela uma lista de "resíduos" avulsos que o Estado fisco entende dever tributar – ou porque não cabem em mais nenhum imposto, ou porque, sendo já tributados, simplesmente, precisa de mais dinheiro". A heterogeneidade que carateriza as realidades sobre as quais incide o IS torna-se, desde logo, visível em virtude da existência de uma cisão fundamental do imposto entre a tributação das aquisições gratuitas de que beneficiem as pessoas singulares e as demais realidades objeto de tributação no seu âmbito. Como vimos no Ponto 3.7., na sequência da extinção do ISD, a tributação das aquisições gratuitas de que beneficiem pessoas singulares foi deslocada para o IS, o que significou o ingresso neste de uma forma de tributação do rendimento pessoal, com as implicações que tivemos já oportunidade de salientar. Tal facto determinou a bipartição do Código do IS, tornando-se possível vislumbrar no seu articulado uma segregação entre os regimes jurídicos que cuidam regular os factos tributários previstos na verba 1.2 e os factos previstos nas demais verbas da Tabela Geral[1803]. Esta ramificação bidirecional não significa, no entanto, que exista homogeneidade no contexto de cada um dos ramos através dos quais o IS se desdobra. Ainda que se desconsidere a referida verba 1.2 e os específicos regimes regulatórios de que beneficia, as demais verbas constantes da Tabela Geral fazem incidir o imposto sobre uma variedade tão diversa como: contratos que comportem a aquisição do direito de propriedade sobre bens imóveis, contratos de arrendamento e subarrendamento, títulos de crédito, apostas e prémios de jogo, operações financeiras, constituição de garantias, precatórios ou mandados para levantamento e entrega de dinheiro ou valores, contratos de reporte, contratos de seguro, transferências onerosas de atividades ou

[1801] Recusando tratar-se de um imposto sem "filosofia própria", BAPTISTA LOBO sai em sua defesa, afirmando que o IS "tem subjacente uma multiplicidade de filosofias próprias, unidades num corpo comum de princípios e regras de liquidação e cobrança". Cfr. LOBO, Carlos Baptista, As operações financeiras no Imposto do Selo: Enquadramento Constitucional e Fiscal, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 1, n.º 1, Abril, IDFF, 2008, 78. Muitas reservas nos merece este entendimento. Em primeiro lugar, o autor alicerça a questão da existência/inexistência de uma "filosofia própria" no IS de modo exclusivo sobre os domínios da liquidação e cobrança, quando o problema se coloca verdadeiramente ao nível do seu âmbito de incidência objetiva. Em segundo lugar, não existe um corpo normativo comum que discipline de modo transversal a liquidação e cobrança das diferentes realidades fiscais sujeitas ao IS, registando-se uma clara cisão entre os regimes previstos para as transmissões/aquisições gratuitas e para as demais realidades sujeitas ao imposto.

[1802] Cfr. Voto de Vencido constante do Acórdão do TC n.º 250/2017.

[1803] O que se refere será, desde logo, observável pela existência de regimes autonomizados no que respeita à disciplina de momentos como a determinação do valor tributável (artigos 9.º a 21.º), a liquidação (23.º a 38.º) pagamento (41.º a 48.º) e até obrigações declarativas e de fiscalização diversificadas (52.º a 63.º-A), conforme se trate do IS incidente sobre transmissões gratuitas ou sobre os demais factos tribuários a ele sujeitos.

de exploração de serviços e o valor líquido global de organismos de investimento coletivo[1804]. Para além da inexistência de um critério material identitário do qual comunguem os diversos factos tributários tomados como relevantes para o nascimento da obrigação principal de pagamento do IS – sendo, portanto, exclusivamente formal o critério que determina a sua agregação, o qual corresponde à opção legislativa de os reunir num mesmo código e sob a mesma designação –, fortes reservas poderão ser colocadas quanto à possibilidade de algumas das formas de tributação que o legislador configurou no âmbito do referido imposto cumprirem as propriedades das quais dependerá a afirmação da sua natureza fiscal (como se analisa no Ponto 3.9.1).

A opção de arrumar as referidas formas de imposição num mesmo código não nos merece (em si mesma) crítica. De facto, a reunião do material normativo que as disciplina num único diploma, para além de facilitar o acesso ao quadro regulatório de cada uma delas pelos respetivos destinatários e aplicadores, simplifica a tarefa do legislador nos casos em que o pretenda alterar, assim como permite a criação de sinergias na regulação de cada uma delas, aproveitando reciprocamente as soluções e regimes jurídicos e evitando uma multiplicação de procedimentos administrativos e de obrigações acessórias de colaboração autonomizadas. Não é, no entanto, apenas isto o que sucede no caso do IS. O legislador fiscal não se bastou com a arrumação formal das diversas figuras impositivas num único local, mas foi mais longe, integrando-as num mesmo imposto, apesar da inexistência de um nexo identitário comum entre as mesmas. Este modo de proceder tem o grave inconveniente de tornar menos transparente a real configuração do sistema fiscal e, inclusivamente, permitir que nele sejam integradas novas formas de tributação, sem que disso exista uma real consciência pelos sujeitos que por elas são afetados. A criação de uma nova Verba na Tabela Geral do CIS, ainda que, do ponto de vista jurídico-material, possa significar a criação de um novo imposto, do ponto de vista jurídico-formal mais não será do que o alargamento de um imposto preexistente, o que tenderá a refletir-se numa menor resistência (menor contestação social e, inclusivamente, menor controlo jurisdicional), quando considerada a alternativa, de lhes assegurar uma disciplina autónoma e diferenciada do ponto de vista da respetiva designação[1805].

***

[1804] Cfr. verbas 1.1, 2, 4 e 23, 10, 11, 17, 18, 21, 22, 27 e 29 da Tabela geral do IS.

[1805] Claro está que certos mecanismos impositivos se revelam especialmente expostos à contestação social, pelo que o simples facto de se procurar travesti-los sob uma roupagem distinta – como por exemplo sucedeu com a introdução da (revogada) verba 28 da Tabela geral do CIS – não será suficiente para a evitar.

No contexto da assinalada problemática da regulação agregada de realidades fiscais heterogéneas, será de atentar, ainda, nas designadas "taxas de tributação autónoma", as quais correspondem a regimes fiscais especiais que, pese embora sejam enxertados no CIRS e no CIRC, desencadeiam uma imposição fiscal que não se identifica com a que genericamente resulta daqueles impostos, porquanto não incidem sobre o rendimento apurado em cada ano, mas sobre factos tributários distintos – de formação instantânea típico dos impostos de obrigação única[1806] –, traduzindo uma imposição de obrigação única, incidente (não sobre rendimentos mas) sobre despesas do sujeito passivo, sendo a correspondente prestação tributária devida de modo independente em relação àqueles impostos. A introdução deste regime impositivo no sistema fiscal português teve por subjacente o propósito de atingir a realização de despesas não documentadas[1807], num contexto de combate aos fenómenos de evasão e fraude fiscais. Apesar desta preocupação inicial com as despesas não documentadas, ao longo dos anos, veio o normador fiscal a promover um progressivo alargamento da tipologia de despesas que se encontram sujeitas a este tipo de tributação e um agravamento da respetiva oneração fiscal[1808]. Como decorrência desta evolução, a tributação autónoma – em rigor, as tributações autónomas – constitui(em) hoje uma importante fonte de receita fiscal[1809]. Através desta específica via impositiva, procura o legislador oferecer uma resposta a situações em que resulta dificultada a identificação do efetivo beneficiário de certas custos (como sucede no caso de despesas não documentadas ou de despesas com pagamentos a residentes em paraísos fiscais), ou a casos em que se resulta dificultada a diferenciação da esfera empresarial ou profissional da esfera privada do

[1806] Cfr. Acórdão do TC n.º 617/2012.

[1807] Estes mecanismos foram introduzidos nos Códigos do IRS e do IRC por via do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho. No entanto, a primeira iniciativa de tributação de "despesas confidenciais" teve lugar por via da Lei n.º 2/88, de 26 de janeiro, no contexto da Contribuição Industrial, tendo, no entanto, vindo a ser suprimida aquando da aprovação do CIRC. Na redação originária do CIRC, o legislador começou por se referir a "despesas não documentadas" e "despesas confidenciais", uma distinção que vigorou até à sua supressão pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro, passando, a partir daí a referir-se apenas às primeiras. A propósito dos conceitos de despesa enunciados, entre outros, cfr. Acórdãos do STA de 07.07.2010, proferido no âmbito do Processo n.º 204/10, 18.02.2009, proferido no Âmbito do Processo 0600/08, de 28/01/2009, proferido no âmbito do Processo n.º 575/08, e de 26.09.2007, proferido no âmbito do Processo n.º 55/06. Da segregação dos mencionados conceitos de despesa não resultavam quaisquer consequências jurídicas, porquanto era idêntico o tratamento jurídico conferido a umas e outras, mas também porque a categoria das despesas não documentadas acabava por consumir a categoria das despesas confidenciais.

[1808] Mediante a confrontação dos artigos 73.º do CIRS e 88.º do CIRC, torna-se possível verificar que as taxas de tributação autónoma vão muito para além das despesas não documentadas, incidindo sobre despesas de representação, despesas com ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador não faturados a clientes, encargos com certos tipos de viaturas, pagamentos a entidades residentes em territórios com regime fiscal claramente mais favorável, lucros distribuídos a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial, gastos ou encargos relativos a indemnizações decorrentes da cessação de funções de administração e gerência, e gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas em razão do exercício de funções de gerência e administração.

[1809] Cfr. NABAIS, José Casalta, Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal, Vol. IV, Coimbra, Almedina, 2015, 236-242. A preponderância da sua capacidade arrecadatória acaba por, em certa medida, constituir um convite para que o normador fiscal se sirva da tributação autónoma com um claro objetivo financeiro, desnaturalizando os propósitos que terão orientado a sua introdução no sistema fiscal.

sujeito passivo (como sucede no caso das despesas de representação, encargos com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos), estabelecendo que, em tais situações – e independentemente da tributação que venha a ser promovida na esfera jurídica do sujeito que aufira os rendimentos –, o sujeito que realiza atos de despesa reconduzíveis às categorias legalmente previstas será fiscalmente onerado pela sua realização[1810]. Embora a tributação autónoma se revele controvertida quanto à respetiva natureza[1811], não merecerá contestação a afirmação de que corresponde a uma forma de imposição fiscal que, embora se encontre formalmente inserida nos Códigos do IRS e do CIRC, não se confunde com estes impostos, pelo que ainda que a liquidação do imposto devido (a título de tributação autónoma) seja realizada no final de um determinado período financeiro, mediante a aplicação das diversas taxas aos atos de despesa a considerar, não se tratará de um imposto periódico assente em factos complexos e de formação sucessiva, mas de um conjunto de factos tributários instantâneos e autónomos, que apenas são agregados por motivos de natureza adjetiva, relacionados com a facilitação da respetiva liquidação e cobrança[1812].

3.9. Errónea qualificação jurídica

A ambiguidade que carateriza o recorte normativo de certas soluções e regimes e a sua desadequada qualificação normativa constituem problemas que afetam (de modo recorrente e intenso) o sistema fiscal. Abordaremos o problema na perspetiva das dificuldades que a errónea qualificação normativa pode comportar, tendo em vista, sobretudo, os problemas da definição das fronteiras e da inserção e articulação normativa interna do sistema fiscal.

[1810] Cfr. SANCHES, José Luís, Manual de Direito Fiscal, cit., 407-408; DOURADO, Ana Paula, Direito Fiscal, cit., 242-243. De acordo com o TC, com a instituição das taxas de tributação autónoma pretendeu o legislador "desincentivar a realização de despesas que possam repercutir-se negativamente na receita fiscal e reduzir artificiosamente a própria capacidade contributiva da empresa". Cfr. Acórdão n.º 196/2016, de 13 de abril, disponível em www.tribunalconstitucional.pt. Em sentido próximo, sustentou o STA que "o legislador criou taxas de tributação autónoma que visam aplicar-se a determinado tipo de despesas com vista a dissuadir as sociedades, no caso de IRC, a apresentá-las com regularidade e de elevado montante, para evitar que os sujeitos passivos de IRC utilizem determinadas despesas para proceder a distribuição camuflada de lucros e evitar a fraude e evasão fiscal". Cfr. Acórdão de 27.09.2017, proferido no âmbito do processo n.º 146/16.

[1811] A propósito dos diferentes posicionamentos acerca da natureza jurídica da tributação autónoma – os quais, em termos sucintos, passam pelo reconhecimento da sua natureza sancionatória, pela sua qualificação como um imposto sobre a despesa, pela respetiva recondução a um mecanismo especial antiabuso ou pela sua caraterização como uma forma de responsabilidade tributária –, cfr. DUARTE, Brisa Paim, MORENO, Natália de Almeida, A tributação autónoma das despesas não documentadas: uma norma antiabuso?, CJT, n.º 19, janeiro/março, CEJUR, Braga, 2018, 3; CARDOSA, Teresa Lourenço, Tributações autónomas: caraterização, natureza jurídica e (in)constitucionalidade, CJT, n.º 17, julho/setembro, CEJUR, Braga, 2017, 50; DOURADO, Ana Paula, Direito Fiscal, cit., 251-252. Com pertinência, cfr., também, Acórdão do TC n.º 18/2011; e Acórdão do STA de 21.03.2012, proferido no âmbito do Processo n.º 830/11.

[1812] Neste sentido, cfr. Acórdão do TC n.º 617/2012.

3.9.1. Qualificação jurídica das imposições tributárias

A qualificação das diferentes figuras tributárias, a fim de destrinçar aquelas que devem (ou não) considerar-se incluídas no sistema fiscal, constitui um exercício que nem sempre se revela uma execução simples, uma vez que o modo como certa figura tributária é designada não assumirá, por si só, contornos de definitividade, importando atentar na sua específica configuração e respetivas notas distintivas, para que se possa concluir sobre a sua natureza. Não são, aliás, raros os casos de imposições financeiras formalmente qualificadas como taxas ou contribuições, mas que acabam por assumir propriedades que determinam a sua requalificação jurídica como impostos[1813]. São ilustrativos da problemática assinalada os casos da "contribuição especial de solidariedade", que corresponde a um imposto sobre o rendimento; da "taxa sobre a comercialização de produtos cosméticos e de higiene corporal"[1814], que apesar da respetiva designação, assume a natureza de um imposto indireto sobre o consumo[1815]; das "taxas de proteção civil" (tal como foram configuradas por certos municípios), às quais, apesar da sua denominação e qualificação formal, deverá reconhecer-se caráter fiscal[1816]; ou de diversas "contribuições especiais" de melhoria que servem como instrumentos de tributação de mais-valias imobiliárias latentes[1817].

A requalificação das figuras impositivas enunciadas como impostos implica que as mesmas sejam trazidas para dentro das fronteiras do sistema fiscal, daí resultando a necessidade de observarem as exigências jurídico-constitucionais que são dispensadas à imposição fiscal,

---

[1813] Assinalando um problema de "descaraterização dos tributos", que se observa quer no "plano do universo e arrumação das diversas figuras tributárias" quer "no plano dos impostos paradigmáticos da atual estrutura dos sistemas fiscais". Cfr. NABAIS, José Casalta, A crise do estado fiscal, in Trajectorias de Sustentabilidade, Tributação e Investimento, (Suzana Tavares da Silva e Maria de Fátima Ribeiro, coordenação), Imprensa da Universidade de Coimbra, 2017, 36-42.

[1814] Aprovada pelo Decreto-Lei n.º 312/2002, de 20 de dezembro.

[1815] Foi este o posicionamento assumido pelo TC, cfr. Acórdão do TC n.º 127/2004, cujo entendimento foi reproduzido nos acórdãos subsequentes sobre a matéria. Na jurisprudência do STA, no mesmo sentido, cfr. Acórdão de 21.11.2019, proferido no âmbito do Processo n.º 01152/06.1BELSB 0345/17, e a jurisprudência nele citada. Para uma análise aprofundada da referida figura tributária e concluindo que se trata de um imposto, cfr. ANTUNES, Aquilino Paulo, A taxa sobre a comercialização de produtos cosméticos e de higiene corporal: questões de igualdade, liberdade de circulação de mercadorias e não discriminação, in Revista do Instituto de Direito Brasileiro, Ano 1, n.º 6, 2012, 3210 e seguintes. Para um posicionamento diverso, sustentando tratar-se de uma contribuição financeira, cfr. VASQUES, Sérgio, O Princípio da Equivalência Como Critério de Igualdade Tributária, cit., 191 e seguintes.

[1816] A propósito da problemática qualificação destes tributos, entre outros, cfr. Acórdãos do TC n.ºs 848/2017, n.º 366/2019, n.º 775/2019 e n.º 4/2020.

[1817] Neste contexto, especial referência merecem as chamadas "contribuições especiais", sobretudo as de "melhoria", que acabam por assumir contornos típicos de impostos. Exemplos do que se refere podem ser encontrados nas contribuições exigidas em virtude da construção da nova travessia do Tejo (Decreto-Lei n.º 51/95, de 20 de março), da intervenção associada à EXPO 98 (Decreto-Lei n.º 54/95, de 22 de março) ou da construção das vias circulares nas cidades de Lisboa e Porto, da travessia ferroviária do Tejo e da extensão das linhas do metropolitano em Lisboa (Decreto-Lei n.º 43/98, de 3 de março). Como assinala SÉRGIO VASQUES, ainda que estas contribuições especiais tenham surgido com o propósito declarado de fazer "reverter para a comunidade, em geral, parte do benefício recebido pelos proprietários dos terrenos valorizados" com obras públicas que se reconhecem de "elevados custos", a sua estrutura contrariava largamente tal fundamento comutativo, figurando como instrumentos de tributação de mais-valias imobiliárias latentes. VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, cit., 271-272.

nomeadamente as que se prendem com as exigências orgânicas e formais de que a sua criação depende. Pode, no entanto, colocar-se o problema inverso, isto é, verificar-se que certas figuras impositivas formalmente qualificadas como impostos – e, por isso, aparentemente integradas no sistema fiscal – apresentam uma estrutura ou configuração que poderá levar a concluir em sentido diverso, legitimando a que se equacione a sua requalificação como tributos de natureza comutativa e, desse modo, a sua exclusão do sistema fiscal. Um exemplo do que referimos poderá ser encontrado no IUC[1818], o qual, apesar da designação como "imposto", assume uma estrutura que tende a aproximar-se de um tributo de natureza comutativa – concretamente, uma contribuição especial de maior desgaste –, uma vez que: (i) "obedece ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida do custo ambiental e viário que estes provocam, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária"[1819]; (ii) embora seja considerada como "facto gerador", a "propriedade do veículo" é assumida como um referencial capaz de assegurar uma adequada conexão entre um sujeito e um determinado benefício aproveitado ou custo provocado em virtude de um elemento que integra a sua esfera patrimonial (os veículos são tomados como ativos cuja utilização comporta custos acrescidos causados à sociedade, os quais deverão ser internalizados pelo sujeito que por eles é responsável)[1820] e não como uma manifestação de riqueza em si mesma considerada; e (iii) os elementos que compõem a base tributável do IUC, para as diferentes categorias de veículos a eles sujeitas, pese embora algumas incongruências na sua construção, não expressam uma valoração de índices reveladores de capacidade contributiva, mas a consideração de fatores que o legislador assume como aptos a revelar o impacto ambiental e viário associado à sua utilização, tais como, por exemplo, a cilindrada, o tipo de combustível utilizado, as emissões de CO2 ou o peso do veículo[1821]. Questões semelhantes podem ser colocadas também a respeito dos IEC's, os quais, prevendo a sua obediência ao princípio da equivalência ("procurando onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos

[1818] Introduzido no sistema tributário português por via da Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho. A sua aprovação comportou a supressão de três figuras impositivas distintas – o Imposto Municipal sobre Veículos (IMV), o Imposto de Circulação (IC) e o Imposto de Camionagem (ICa) –, em relação às quais não constituiu uma quebra abrupta, antes operando a sua consolidação numa estrutura tributária unificada, o que determina que ao longo do respetivo Código sejam identificáveis diversos enunciados normativos que, em maior ou menor medida, reproduzem aqueles que resultavam previstos nos códigos daqueles impostos.

[1819] Cfr. artigo 1.º do CIUC.

[1820] Esta abordagem é explorada por BAPTISTA LOBO a propósito da possibilidade de desenvolver uma tributação de feição comutativa sobre "património imobiliário", caso em que este não seria considerado na sua expressão económica (como uma manifestação de capacidade contributiva), mas como "uma estrutura beneficiária de uma ação pública prestativa". Cfr. CARLOS BAPTISTA LOBO, Finanças e Fiscalidade do Ambiente, Almedina, Coimbra, 2019, 230.

[1821] Para uma análise mais alongada à figura tributária em questão, cfr. SILVA, Hugo Flores da, O Imposto Único Automóvel: um objeto tributário não identificável (OTNI)?, in Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Wladimir Brito, no prelo. Ainda no sentido da qualificação do IUC como uma contribuição financeira. Cfr. VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, Almedina, Coimbra, 2018, 264.

domínios do ambiente e da saúde pública")[1822], acabam por assumir uma configuração híbrida, que dificulta sobremaneira a sua qualificação jurídica[1823]. Legítimas serão também as dúvidas em torno da qualificação jurídica das diversas vias impositivas integradas no IS, uma vez que a sua designação é enganosa, num duplo sentido. Em primeiro lugar, não se tratará de um imposto, mas de um conjunto de figuras impositivas de natureza diversa e heterogénea; em segundo lugar, é duvidoso que as diferentes vias impositivas presentes no seu âmbito de incidência assumam sequer natureza fiscal, observando-se uma dificuldade séria em determinar a natureza jurídica de um conjunto muito significativo das verbas presentes na Tabela Geral do CIS[1824]. Noutros casos, ainda que se conclua inexistirem razões para a sua requalificação, certas imprecisões e incongruências ao nível da disciplina jurídica de determinadas figuras impositivas acabam por suscitar dúvidas e controvérsias (desnecessárias) a respeito da sua qualificação jurídica, como por exemplo sucede no âmbito do IMI, considerando a previsão constante do preâmbulo do respetivo Código de que o mesmo é "baseado predominantemente no princípio do benefício", quando a sua concretização normativa se encontra, claramente, vocacionada para atingir a capacidade contributiva expressada pela titularidade de bens imóveis[1825]. *As dificuldades qualificatórias assinaladas colocam graves tensões sobre os limites do sistema fiscal, tornando menos clara a demarcação das suas fronteiras*[1826].

[1822] Cfr. artigo 2.º do CIEC.

[1823] Qualificando estas figuras impositivas como tributos comutativos, cfr. VASQUES, Sérgio, O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária, cit. 441 e seguintes. Com uma posição distinta, afirmando que tais figuras impositivas não se afastam do "conceito dominante de imposto", cfr. RIBEIRO, João Sérgio, Um novo paradigma de imposto, cit., 12-13.

[1824] Pense-se, a título de mero exemplo, no caso da "formalização" de negócios jurídicos (verba 1.1.), da celebração de contratos de arrendamento (verba 2), do preenchimento de títulos de créditos (verbas 4 e 23), da realização de operações financeiras (verba 17), ou da constituição de garantias (verba 10). Os referidos factos parecem encontrar-se desligados da existência de uma força económica por parte dos respetivos sujeitos passivos (parecendo, aliás, em certos casos, dirigir-se a manifestações de ausência de disponibilidade económica, como por exemplo sucede na tributação do acesso ao crédito). A propósito da tributação de natureza "formalista" incidente sobre os atos e negócios jurídicos, com pertinência, pronunciou-se FRANCESCO MOSCHETTI no sentido de que num sistema fiscal evoluído estas formas de imposição fiscal deveriam desaparecer completamente como impostos, sendo reduzidas (se fosse o caso) a taxas pelos serviços prestados. Cfr. MOSCHETTI, Francesco, *La Capacità Contributiva*, cit., 33.

[1825] Assim, se é certo que o IMI tende a ser qualificado como um imposto sobre o património, não deixa de existir quem o qualifique como um tributo de natureza comutativa (cfr. SANCHES, José Luís Saldanha, Manual de Direito Fiscal, cit., 53 e seguintes). Sem prejuízo do que se assinalou a respeito da sua qualificação, não se deixa de salientar – para além da assinalada referência ao princípio do benefício – que certas dimensões da disciplina do IMI revelam-se incoerentes com a sua configuração como um imposto, como por exemplo sucede com a delimitação do seu âmbito de incidência subjetiva, no qual – ao contrário do que por exemplo ocorre no âmbito do IMT – não é tomado em devida consideração o reflexo do fracionamento do direito de propriedade na expressão económica do património tomado como relevante (por exemplo, existindo usufruto ou direito de superfície, o sujeito passivo será o usufrutuário ou o superficiário, sendo a sua prestação tributária calculada em função do VPT integral do prédio em questão, portanto, sem que seja tomada em devida consideração o facto de não se tratar do titular do direito de propriedade plena – cfr. n.º 2 do artigo 8.º do CIMI), solução esta que se revelaria mais apropriada no contexto de um tributo comutativo, no qual se procurasse atingir o beneficiário de certas prestações de âmbito local. O que se refere não exclui, em todo o caso, a hipótese de a tributação do património imobiliário urbano assumir uma configuração distinta e ser orientada pelo "princípio da equivalência ou do benefício", conforme, aliás, exige a Lei de bases gerais da política pública de solos, de ordenamento do território e de urbanismo (Lei n.º 31/2014, de 30 de maio). A propósito deste modelo de tributação, cfr. LOBO, Carlos Baptista, Finanças e Fiscalidade do Ordenamento do Território e do Urbanismo, cit., 241-243.

Em todo o caso, os problemas de qualificação jurídica não se limitam à natureza das figuras impositivas, podendo também abranger outras dimensões acessórias das mesmas, o que significará que os problemas que em seu torno se levantam não contendem com a respetiva inserção ou exclusão do sistema fiscal, mas com a sua concreta posição e missão no seu interior e, bem assim, o modo como se articulam com as demais figuras impositivas fiscais. Assim, por exemplo, o mecanismo impositivo estabelecido no artigo 72.º-A do CIRS – o qual vigorou desde o exercício de 2011 até ao exercício de 2018 –, embora tenha merecido a designação legal de "sobretaxa extraordinária", dada a sua específica configuração, estava longe de poder ser qualificado como um simples reforço de taxas, acabando, na verdade, por se comportar como um imposto (sobre o rendimento) dotado de autonomia em relação ao IRS (um "imposto extraordinário ou um adicional extraordinário a um imposto")[1827]. Por sua vez, e apesar da respetiva designação ("Adicional"), o AIMI – como tivemos já oportunidade de explicar – não assume verdadeiramente a natureza de um imposto adicional, tratando-se, na verdade, de um imposto que, apesar de se servir de frequentes remissões para os regimes de IMI no que respeita à sua disciplina, tem natureza autónoma em relação a este, assumindo regras específicas no que respeita aos seus âmbitos de incidência, à ocorrência do facto tributário, à determinação da matéria tributável, às taxas aplicáveis, à liquidação, ao pagamento e até ao destinatário da receita. Embora não caiba aqui desenvolver essa ideia, uma vez que o fazemos no Ponto 3.7, também poderá enquadrar-se nesta tipologia de problemas qualificatórios o caso do IS incidente sobre as "transmissões" gratuitas, o qual – embora qualificado pela doutrina como uma forma de tributação do património e qualificado como uma forma de tributação indireta em termos orçamentais – constitui uma manifestação da tributação do rendimento das pessoas singulares. *Problemas qualificatórios do tipo enunciado, para além de reduzirem os níveis de transparência do sistema, possibilitando que nele ingressem figuras impositivas autónomas sem que os destinatários e aplicadores normativos disso tenham uma clara consciência, favorecem a desarticulação entre figuras impositivas e criam naqueles a convicções erradas sobre o funcionamento do sistema e sobre a articulação dos impostos que o integram*.

[1826] O que se reflete, por exemplo, ao nível das questões de saber se certas figuras impositivas: resultarão adstritas às exigências decorrentes do princípio da legalidade fiscal ou deverão ser articuladas com os demais impostos na consecução das finalidades do sistema fiscal.

[1827] Neste sentido, cfr. Acórdãos do TC n.ºs 412/2012 e 187/2013. Para uma análise à figura impositiva enunciada, cfr. FERREIRA, Rogério Fernandes, A nova sobretaxa extraordinária (breve apontamento), in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, n.º 3, Ano IV, Setembro-Outubro, 2012, 27 e seguintes.

3.9.2. Outros problemas qualificatórios

Os problemas qualificatórios não se limitam, em todo o caso, ao domínio da qualificação das figuras impositivas, podendo espraiar-se por outros domínios, com consequências que não deverão ser negligenciadas. Tomemos como exemplo, como forma de ilustrar o problema que se convoca, as dificuldades que se associam à qualificação jurídica da execução fiscal e dos atos que no seu âmbito são praticados[1828]. Esta corresponde a uma série sequencial de atos funcionalmente orientados para cobrança dos créditos previstos no artigo 148.º do CPPT. Os referidos atos podem assumir natureza distinta, sendo também de distinta natureza os órgãos responsáveis pela sua prática, aspeto que confere uma compleição híbrida à execução fiscal. A intervenção do juiz assume índole verdadeiramente residual, encontrando-se reservada a uma função (jurisdicional) de controlo da legalidade da atuação do órgão de execução fiscal, cabendo a tramitação da execução fiscal a este órgão[1829]. Embora possa a execução fiscal iniciar-se e terminar sem qualquer intervenção por parte do tribunal, a sua "natureza judicial" é expressamente declarada no n.º 1 do artigo 103.º da LGT[1830], aspeto que acaba por dificultar a qualificação jurídica de alguns atos que no seu âmbito são praticados e que não têm essa natureza. Não se revelando especialmente problemática a qualificação dos atos jurisdicionais, os quais se encontram constitucionalmente reservados à intervenção do tribunal[1831], as dificuldades colocam-se, sobretudo, a propósito dos atos praticados na execução, sendo possível distinguir: (i) "atos de natureza processual", emanados pela administração na qualidade de órgão de execução fiscal e dirigidos ao cumprimento do formalismo processual legalmente previsto para a tramitação da execução fiscal; e (ii) "atos de natureza procedimental", emanados pela administração no âmbito de procedimentos autónomos e funcionalmente distintos do processo de execução fiscal, mas que são "enxertados" no seu âmbito e projetam sobre ele os seus efeitos[1832]. A diferenciação destas categorias de atos não tem caráter meramente pedagógico, dela decorrendo consequências

[1828] Sobre o tema, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Sobre a natureza jurídica dos atos praticados em execução fiscal, cit., 35 e seguintes.

[1829] Cfr. n.º 2 do citado artigo 103.º da LGT. No sentido da conformidade constitucional de tal substituição, e delimitando os contornos da sua admissibilidade, cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 80/2003, proferido no âmbito do Processo n.º 151/02, disponível em www.tribunalconstitucional.pt.

[1830] Esta declaração, não obstante, parece resultar contrariada pelo disposto na al. d) do artigo 101.º da LGT, quando o mesmo limita a qualificação como processo tributário ao "recurso dos atos praticados na execução fiscal", bem como pela não inclusão da execução fiscal no Título III, relativo ao "processo judicial tributário" no âmbito do CPPT.

[1831] Cfr. n.º 1 do artigo 151.º do CPPT. A respeito da competência dos tribunais tributários no âmbito da execução fiscal, cfr., ainda, al. d) do artigo 101.º e n.º 2 do artigo 103.º da LGT, al. n) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT, subalínea iii) da al. a) e al. d) do n.º 1 do artigo 49.º, al. c) do n.º 1, subalínea iii) da al. a) e al. c) do n.º 2 e n.º 3, subalínea iii) da al. a) e al. c) do n.º 3, do artigo 49.º-A do ETAF.

[1832] Integrarão a primeira categoria atos como a instauração, a citação, a penhora e a venda, a decisão sobre a arguição de uma nulidade processual; integrarão a segunda categoria atos como a decisão sobre o pedido de prestação de garantia ou da sua dispensa, a decisão sobre o pedido de dação em pagamento e a decisão sobre o pedido de pagamento em prestações.

jurídicas concretas: enquanto que aos "atos de natureza processual" serão aplicadas as normas de processo da LGT e do CPPT e, no que neles não venha expressamente disciplinado, será subsidiariamente aplicado o regime normativo do CPC[1833], aos "atos de natureza procedimental" serão aplicadas as normas de procedimento da LGT e do CPPT e, no que neles não venha expressamente disciplinado, será subsidiariamente aplicado o regime normativo do CPA[1834]. Significa isto, por exemplo, que enquanto os primeiros se encontram sujeitos ao regime das invalidades processuais, os segundos encontram-se adstritos ao regime das invalidades administrativas[1835]. As dificuldades qualificatórias enunciadas – em grande medida potenciadas pela equívoca declaração da natureza judicial da execução fiscal – constituíram um importante foco de litigiosidade entre a administração fiscal e os contribuintes, que acabou por ser transposto para a sede jurisdicional[1836].

Uma outra situação que, ainda que com uma configuração um pouco diferente, poderá ser enquadrada no âmbito dos problemas jurídico-qualificatórios, será a equiparação legal entre a "substituição tributária" e a "retenção na fonte", constante do n.º 2 do artigo 20.º da LGT[1837]. Esta equiparação legal (que não deixa de, assim, ser também ela uma qualificação jurídica) de ambas as figuras, para além de tecnicamente imprecisa, uma vez que poderá haver lugar a substituição fiscal sem retenção na fonte – o que sucederá nos casos em que as normas fiscais imponham a um sujeito a entrega de uma prestação que é devida por outro, sem que o primeiro seja devedor de qualquer prestação em relação ao segundo[1838] -, pode colocar importantes problemas aplicativos, mormente ao

---

[1833] Cfr. al. e) do artigo 2.º do CPPT. Por exemplo, as matérias relativas aos prazos ou a aspetos do regime das invalidades processuais.

[1834] Cfr. al. d) do artigo 2.º do CPPT. Por exemplo, nas matérias relativas ao direito de audição prévia ou ao dever de fundamentação dos atos administrativos.

[1835] A propósito desta problemática, cfr. SILVA, Hugo Flores da, Nulidades no processo de execução fiscal, in Cadernos de Justiça Tributária, n.º 21, julho-setembro, CEJUR, Braga, 2018, 13 e seguintes.

[1836] Entre outros, cfr. Acórdãos do STA de 11.11.2015, proferido no âmbito do Processo n.º 01221/15, de 06.03.2014, proferido no âmbito do Processo n.º 0108/14, de 04.12.2013, proferido no âmbito do Processo n.º 01688/13, 03.07.2012, proferido no Processo n.º 05763/12, de 23.02.2012, proferido no âmbito do Processo n.º 059/12.

[1837] Em geral, a propósito do tema da substituição tributária, cfr. FEIO, Diogo, A Substituição Fiscal e a Retenção da Fonte: O Caso Específico dos Impostos sobre o Rendimento, Coimbra Editora, Coimbra, 2001.

[1838] Embora se trate de questão de contornos complexos, parece ser este o caso do IS, nos casos em que a respetiva liquidação deva ser efetuada junto dos particulares pelos notários, conservadores, ou profissionais que autentiquem documentos particulares (por exemplo, advogados), instituições de crédito, sociedades financeiras, empresas seguradoras, etc., relativamente aos atos em que intervenham e que, posteriormente, deverão entregar o valor respetivo ao credor tributário (considerando o disposto no n.º 1 do artigo 23.º e no artigo 41.º do respetivo Código). Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, SILVA, Hugo Flores da, Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária, cit., 85-86. Ainda que num quadrante tributário, será também o caso da "taxa municipal turística" de Lisboa, na modalidade de "taxa de dormida", quando, apesar dos sujeitos passivos serem os hóspedes, se impõe às pessoas (singulares ou coletivas) que exploram os empreendimentos turísticos e os estabelecimentos de alojamento local que façam refletir, autonomamente, na faturação, o valor correspondente à referida taxa, entregando o montante arrecadado ao município. Tudo se passa em termos semelhantes no caso das taxas de "chegada por via aérea" e de "chegada por via marítima", ainda que com intervenientes distintos (cfr. artigos 68.º e seguintes do Regulamento Geral de Taxas, Preços e Outras Receitas do Município de Lisboa).

nível da delimitação da subjetividade passiva nos casos de substituição sem retenção, da legitimidade dos sujeitos envolvidos no que respeita à impugnação (administrativa e jurisdicional) dos atos de liquidação ou dos próprios regimes impugnatórios que, em cada caso, deverão ser utilizados[1839].

3.10. Utilização abusiva das normas fiscais

Um problema que aqui também deverá ser considerado prende-se com a "utilização abusiva" das normas fiscais, nos casos em que o normador não fiscal (civilístico, administrativo, sancionatório, etc.) se serve das normas fiscais – dos seus quadros regulatórios e institutos – para a prossecução de finalidades que lhe são estranhas (portanto, não fiscais), operando uma certa quebra no nexo de unidade do agregado de normas fiscais, face à discrepância entre o código de valores "fiscalistas" e as solução normativas adotadas. A problemática é assinalada por FREITAS DA ROCHA[1840], o qual aponta como exemplo o caso da utilização do processo de execução fiscal como instrumento de cobrança coerciva de dívidas que não têm natureza tributária nem fiscal[1841], casos em que se revela manifesta a inexistência de uma conexão valorativa que permita justificar a utilização da execução fiscal (um meio tipicamente publicista) a dívidas de natureza privatística. Em todo o caso, outros poderão ser acrescentados.

Desde logo, poderá aqui enquadrar-se também a possibilidade de aplicação (a nosso ver, abusiva) do mecanismo da reversão do processo de execução fiscal com vista a exigir aos sujeitos que exercem funções de administração o pagamento de coimas ou multas (tributárias) aplicadas às pessoas coletivas nas quais exercem funções, quando estas não procedam ao seu pagamento[1842]. Esta solução é legalmente apresentada como uma "responsabilidade civil pelas multas e coimas", orientando-se pelo propósito de ressarcir o Estado pelos montantes sancionatórios que deixem de ser

---

[1839] Desde logo, face à expressa previsão de um regime de impugnação específico para os casos de retenção (artigo 132.º do CPPT), sem que o mesmo suceda em relação aos casos de substituição sem retenção na fonte. Com pertinência, a este respeito, observe-se a recente adição do n.º 5 do artigo 49.º do CIS, pela Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro.

[1840] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, A (falta de) qualidade legislativa em matéria tributária, cit., 149 e seguintes.

[1841] Como será o caso dos débitos devidos ao IAPMEI ou ao Instituto Português da Qualidade, I. P., relativos a rendimentos de bens próprios, ao produto resultante da edição ou venda de publicações, ao produto da venda de bens e serviços ou quaisquer outras receitas atribuídas por lei, contrato ou outro título, conforme decorre dos artigos 9.º e 13.º do Decreto-Lei n.º 71/2012, de 21 de março, e dos artigos 9.º e 14.º do Decreto-Lei n.º 266/2012, de 28 de dezembro.

[1842] Cfr. artigo 8.º do RGIT. Trata-se de matéria que foi já objeto de um intenso debate jurisprudencial acerca da sua admissibilidade, tendo o TC chegado a decidir pela inconstitucionalidade da disposição citada (cfr. Acórdãos n.º 481/2010, n.º 24/2011 e n.º 26/2011), para, posteriormente, por decisão do Plenário, acabar por julgar a sua não inconstitucionalidade (cfr. Acórdão n.º 437/11). Mais recentemente, o TC veio declarar a inconstitucionalidade do n.º 7 do artigo 8.º, com força obrigatória geral, na parte em que se refere à responsabilidade solidária dos gerentes e administradores de uma sociedade em que hajam colaborado dolosamente na prática de infração tributária pelas multas e coimas aplicadas à sociedade (Acórdão do TC n.º 171/2014), o que acabou por determinar a sua revogação por via da Lei n.º 75-A/2014, de 30 de setembro.

arrecadadas em virtude da conduta dos referidos sujeitos. Para além de o regime em questão permitir a constituição de obrigações indemnizatórias sem a intermediação de um órgão jurisdicional que afira do cumprimento dos pressupostos da constituição de tal obrigação – o que, por si só, já se poderá apresentar pernicioso –, será importante assinalar que à aplicação de coimas e multas não se associam as mesmas finalidades arrecadatórias que se registam em relação à cobrança de impostos (em rigor, de tributos), sendo aquelas orientadas por finalidades preventivas e repressivas. Assim, se no caso da frustração da cobrança de dívidas fiscais (tributárias) poderá resultar justificada a consagração de um meio particularmente célere e expedito para assegurar a arrecadação dos valores em falta junto dos gestores e administradores das entidades devedoras, quando estes tenham contribuído para a sua não arrecadação ou para que o património daquelas se tenha tornado insuficiente para assegurar o valor da dívida – uma vez que está em causa a própria sustentabilidade das finanças públicas –, o mesmo não sucederá – ou, pelo menos, não deveria suceder – relativamente à frustração da arrecadação de quantias de natureza sancionatória[1843]. Aliás, a previsão da aplicação do mecanismo de reversão no caso da cobrança destes valores acusa uma certa funcionalização dos instrumentos sancionatórios a propósitos de ordem creditícia, os quais lhes são (ou, pelo menos, deviam ser) estranhos.

Um outro exemplo, que poderá aqui ser acrescentado, corresponde à utilização do sistema fiscal como instrumento sancionatório. Não nos referimos ao recurso a mecanismos de natureza sancionatória com vista a sancionar ou prevenir o incumprimento de normas fiscais, mas a utilização da figura do imposto como mecanismo tendente a "sancionar" o incumprimento de obrigações não fiscal, como será – segundo cremos – o caso da técnica legislativa utilizada a propósito da definição do âmbito de incidência subjetiva do IUC. Após uma forte discussão administrativa e jurisprudencial em torno da delimitação da dimensão subjetiva da incidência do imposto[1844], o normador fiscal promoveu uma alteração normativa, determinando que o sujeito passivo não seria o proprietário do veículo, mas o sujeito em nome do qual se encontrar registada a sua propriedade – excluindo, assim, a demonstração da transferência de propriedade como forma de exclusão da responsabilidade pelo pagamento do

[1843] Repare-se que não está aqui em causa sequer a discussão sobre a admissibilidade da cobrança de tais valores (de natureza pública) no âmbito de uma execução fiscal, mas, tão-somente, a aplicação do regime de reversão a dívidas de tal natureza.

[1844] Na sua redação originária, o artigo 3.º do CIUC previa serem sujeitos passivos os "proprietários dos veículos", considerando-se enquanto tal as pessoas "em nome das quais os mesmos se encontrem registados", ao contrário do que atualmente sucede, em que a delimitação subjetiva é promovida por referência aos sujeitos em nome dos quais "se encontre registada a propriedade dos veículos". Perante o entendimento perfilhado pela AT, no sentido de que o IUC incidiria sobre a propriedade e que a mesma será exclusivamente aferida através do registo, vigorando a presunção em termos inelutáveis até que opere o respetivo cancelamento da matrícula, acabou a questão por ser discutida em sede jurisdicional, tendo-se consolidando o entendimento oposto, isto é, de que a presunção do registo seria ilidível para efeitos de tributação em sede de IUC (entre outros, cfr. Acórdão do TCA-S de 19.03.2015, proferido no âmbito do Processo 08300/14; Acórdão do STA de 23.05.2018, proferido no âmbito do Processo n.º 01341/17).

IUC[1845]. Esta alteração – que surge na sequência de uma outra, no âmbito do regime de registo dos veículos automóveis, a qual passou a permitir ao transmitente proceder (a expensas suas) ao registo do veículo em nome do transmissário, nos casos em que este incumpra o seu dever de registar[1846] –, não parece encontrar outra justificação que não a de "sancionar" a falta de registo das transmissões de veículos através da adstrição ao pagamento de uma quantia de natureza fiscal. Consideramos, por isso, tratar-se de uma instrumentalização do IUC a finalidades que não lhe são próprias. Através da articulação da "possibilidade" de regularização do registo com a "ameaça" do pagamento do IUC – em virtude da impossibilidade de ilidir a presunção estabelecida pelo registo –, parece colocar-se a figura impositiva enunciada ao serviço do propósito de assegurar a atualização do registo automóvel, figurando como uma espécie de sanção para a falta de regularização do registo, com a agravante de atingir sujeito diverso daquele a quem o incumprimento será imputável.

3.11. Excessos na utilização de regimes fiscais especiais e excecionais

A proliferação de regimes fiscais e excecionais, os quais configuram desvios à aplicação dos regimes fiscais de natureza geral, para além de comportar um aumento dos dados normativos em presença no sistema fiscal (tornando-o mais complexo e, nessa medida, permeável à emergência de incoerências e incompletudes), poderá revelar-se de tal modo exacerbada que acabe por determinar uma progressiva erosão dos regimes fiscais que marcam (ou deveriam marcar) o paradigma normativo vigente em cada um dos segmentos em que aquele se desdobra, dando origem a um amontoado de regimes individuais em relação aos quais não se revela identificável uma qualquer lógica agregadora. Para além de constituir um elemento catalisador de disrupções sistémicas, será suscetível de configurar uma disrupção sistémica em si mesma considerada. Com esta afirmação não se pretende sustentar um absoluto recuo de tais regimes, mas, tão-somente, alertar para a necessidade de alguma moderação na sua aprovação, face aos custos de ordem sistémica que se lhes poderão associar. A consagração de regimes fiscais especiais ou excecionais não será patológica em si mesma, uma vez

[1845] Na sequência da autorização legislativa concedida pela al. a) do artigo 169.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março (LOE16), o Governo alterou o n.º 1 do artigo 3.º do CIUC (através do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto), passando a sua incidência subjetiva a ser delimitada por referência ao registo da propriedade (e não à propriedade em si mesma).

[1846] Por via do Decreto-Lei n.º 177/2014, de 15 de Dezembro, passou a ser possível ao vendedor regularizar o registo automóvel, por sua iniciativa, com base em documentação comprovativa do negócio jurídico que haja servido de base à transmissão do veículo. Até esse momento, encontravam-se os mesmos colocados numa posição de sujeição em relação à atuação do adquirente no sentido da promoção do registo devido, o que frequentemente os colocava numa posição de desproteção face ao entendimento segundo o qual o IUC seria inelutavelmente devido pelo sujeito registado como proprietário do veículo. Não se pode, porém, ignorar que esta é uma obrigação que em primeira linha cabe ao adquirente e que o recurso a tal solução pelo transmitente – para além de não ser gratuito – se associa ao incumprimento da obrigação de registo pelo adquirente. Cfr. n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 177/2014, de 15 de Dezembro.

que os desvios aos regimes gerais poderão constituir uma exigência decorrente de diferentes imperativos de natureza constitucional, como será o caso da própria concretização do princípio da igualdade numa dimensão positiva, assegurando uma maior proximidade entre as soluções normativas fiscais e as diferentes especificidades do caso concreto. Através deles o legislador fiscal procura responder a necessidades regulatórias que se diferenciam do caso regra. A dimensão patológica prende-se com a proliferação descontrolada de tais regimes.

Nos pontos que se seguem, dirigimos a nossa atenção para aqueles que consideramos constituírem os três principais domínios nos quais se tem assistido a uma maior proliferação de regimes especiais e excecionais: instrumentos de incremento das receitas fiscais; instrumentos de agravamento e desagravamento fiscal; e instrumentos de combate ao fenómeno de evasão fiscal. Naturalmente que se poderá considerar esta uma abordagem que contém muito de subjetivo e até de contingente, mas que não se furta aos critérios de coerência expositivo-discursiva e de racionalidade científica. E estes são os decisivos.

3.11.1. Incremento das receitas fiscais

Intervir no sistema fiscal com o propósito de operar um aumento das cargas fiscais constitui uma tarefa sobremaneira delicada, sobretudo no contexto de um sistema fiscal que se carateriza já por elevados níveis de oneração dos contribuintes. Esta será uma tarefa de enfrenta condicionantes de natureza económica, social, política e (necessariamente) jurídica.

O recurso ao aumento das cargas impositivas, para além de poder não refletir um efetivo aumento das receitas fiscais, terá a virtualidade de conduzir – inclusivamente – à sua diminuição, observada a curto, médio ou longo prazo. Para assim se concluir, basta pensar, entre outras razões, em eventuais ineficiências geradas sobre o desenvolvimento das atividades económicas que conduzam a uma diminuição da sua capacidade de gerar riqueza, numa potencial deslocalização do investimento nacional ou dos próprios contribuintes, numa possível redução do investimento estrangeiro em território nacional ou numa eventual maior propensão dos contribuintes para encetar comportamentos qualificáveis como evasão ou fraude fiscais. A estas acrescem, naturalmente, as condicionantes de ordem social e política, que, desde logo, se traduzem numa elevada contestação pública que de imediato se faz sentir a partir do momento em que é comunicado um aumento de impostos (ou a mera intenção de os aumentar) e o modo como a mesma se reflete ao nível eleitoral. Em todo o caso, como se teve oportunidade de assinalar noutro momento, não se trata apenas do condicionamento das soluções fiscais em função do controlo das decisões públicas através do voto, mas também, e

sobretudo, da emergência de certos "grupos de interesses" ou "grupos de pressão" (institucionalizados ou não) que revelam uma especial capacidade de influenciar a atuação normadora em matéria fiscal, de modo a obter para si a aplicação de regimes jurídicos mais vantajosos do que aqueles que resultam concedidos à generalidade dos contribuintes e de servir de força de bloqueio à adoção de soluções que se dirijam à remoção de tais regimes. Todavia, para além dessas condicionantes, a decisão de intervir normativamente no sistema fiscal, com vista a incrementar as receitas que no seu contexto são geradas, poderá – em função do específico modo como se pretenda cumprir tal objetivo – enfrentar outro tipo de condicionantes, de natureza jurídico-normativa (como, por exemplo, os limites constitucionais impostos pelo princípio da igualdade fiscal ou pela proibição do confisco, ou limites decorrentes de normas de Direito da UE, como será o caso das disposições normativas dos Tratados que consagram o regime de proteção das liberdades de circulação, ou das que resultam das Diretivas disciplinadoras do IVA e que fixam limites mínimos e máximos às taxas a aplicar ou que condicionam as tipologias de isenções a conceder), de natureza económica (como será o caso da proteção do tecido económico nacional e da manutenção de conduções para o seu adequado desenvolvimento ou a necessidade de assegurar a competitividade do sistema fiscal nacional num contexto de globalização fiscal) e até de natureza prática (como será o caso da constatação da impossibilidade factual de controlar e, assim, atingir fiscalmente certas manifestações de riqueza).

Perante as apontadas dificuldades, o normador fiscal tornou-se cada vez mais engenhoso nas formas através das quais promove tal resultado. Para o efeito, tende a socorrer-se de soluções que operam no interior de regimes de elevada complexidade e que, por isso, se tornam menos evidentes e apreensíveis pelos contribuintes (pense-se no caso da manipulação dos escalões de IRS ou da limitação das deduções específicas ou das deduções à coleta, em alternativa a uma direta alteração das taxas de IRS), através da implementação de instrumentos fiscais aos quais se associam propósitos não exclusivamente financeiros (justificando, assim, o aumento dos encargos fiscais com objetivos como a proteção ambiental, a defesa da saúde pública, combate à evasão e fraude fiscais), da promoção de uma redistribuição mais equitativa dos rendimentos e da riqueza (como será o caso do recorrente aumento dos impostos especiais sobre o consumo, da criação de tributações autónomas e de impostos justificados no propósito de exigir uma contributo adicional de contribuintes que manifestam uma riqueza que se considera especialmente elevada), ou procurando associar o caráter de transitoriedade a soluções normativo-fiscais que assumem um propósito declaradamente creditício (pense-se no caso da instituição de sobretaxas, taxas adicionais, impostos adicionais, derramas, etc.),

ainda que se registe uma certa tendência para que a vigência das medidas assim adotadas tenda a alongar-se no tempo[1847].

Ainda que, a título acessório, lhes possam ser associadas outras finalidades, cabe aqui uma especial referência aos "mecanismos excecionais de regularização", os quais assumem um fito marcadamente creditício. Através da criação de regimes excecionais de regularização fiscal, o normador fiscal concede aos sujeitos cujas obrigações fiscais se encontram em situação de incumprimento a possibilidade de as cumprirem, beneficiando de condições mais favoráveis do que aquelas que resultariam da aplicação dos regimes fiscais gerais vigentes, desde que o façam dentro de determinado período temporal fixado para o efeito. Correspondem, em termos simples, a soluções jurídicas de caráter circunstancial, que prescrevem um conjunto de vantagens como contrapartida para o cumprimento de obrigações fiscais em falta, procurando, dessa forma, incentivar o seu cumprimento. Tomando por referência o sistema fiscal português numa perspetiva diacrónica, verifica-se ter o normador fiscal recorrido com alguma frequência a este tipo de instrumentos, utilizando-os como forma de incentivar o pagamento de créditos fiscais e a declaração de ativos patrimoniais colocados no estrangeiro. Por diversas vezes, o normador introduziu no sistema fiscal português a possibilidade de os contribuintes faltosos regularizarem a sua situação fiscal, beneficiando de condições excecionalmente mais favoráveis do que aquelas que resultariam da aplicação dos regimes fiscais previstos em termos gerais para tais situações de incumprimento[1848]. Embora variando entre os diferentes regimes, as vantagens que se refere correspondem, grosso modo, à redução dos montantes em dívida – mormente os respeitantes a juros compensatórios, juros moratórios e custas processuais – , a possibilidade de regularização diferida com dispensa de prestação de garantia ou o afastamento ou redução de responsabilidades de natureza contraordenacional –, procurando-se, através delas fomentar a regularização das situações de incumprimento fiscal (e de outras dívidas de caráter público). Embora possam, através destes regimes, ser prosseguidas finalidades muito diversas – como, por exemplo, a

[1847] Não é infrequente que este tipo de medidas sejam adotadas numa lógica de transitoriedade, no contexto de uma conjuntura que o impõe de forma (supostamente) inelutável, prevendo-se originariamente o termo da sua vigência – ainda que, por vezes, tais medidas acabem por ser sucessivamente renovadas para os períodos seguintes ou ver estendida a respetiva vigência. Pense-se nos casos da sobretaxa de IRS (prevista no artigo 72.º-A do CIRS e que vigorou entre 2011 e 2017), na taxa adicional de solidariedade de IRS (prevista no artigo 68.º-A do CIRS e que vigora desde 2012) e na derrama estadual (prevista no artigo 87.º-A do CIRC e que vigora desde 2010). Para uma análise crítica ao recurso a este tipo de medidas na sequência do Programa de Assistência Económica e Financeira a Portugal de 2011, o qual conduziu a um "aumento brutal de impostos", cfr. NABAIS, José Casalta, Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal, Vol. IV, cit., 236-242.

[1848] Referimo-nos ao Decreto-lei n.º 225/94, de 5 de setembro, que aprovou um regime de incentivo à regularização da cobrança de tributos e outras receitas administradas pela DGCI; ao Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de agosto, que aprovou condições para a realização de operações de recuperação de créditos fiscais e da segurança social; ao Decreto-Lei n.º 248-A/2002, de 14 de Novembro, que aprovou um regime excecional de regularização de dívidas fiscais e à segurança social; ao Decreto-Lei n.º 151-A/2013, de 31 de outubro, que aprovou um regime excecional de regularização de dívidas fiscais e à segurança social; e ao Decreto-Lei n.º 67/2016, de 3 de novembro, que aprovou o programa especial de redução do endividamento ao Estado.

recuperação financeira dos devedores fiscais[1849] ou a própria redução da litigiosidade em matéria fiscal[1850] –, estes mecanismos tendem a ser utilizados como uma via expedita para aumentar os níveis de receita fiscal em certos momentos, frequentemente em períodos de crise económica e financeira. Importa, em todo o caso, não perder de vista que este aumento de receita acaba por ser produzido de modo artificioso, face à circunstância de ter por subjacente uma perda de receitas potenciais[1851]. Para além destes casos, o normador fiscal, confrontado com um generalizado problema de falta de declaração pelos contribuintes de ativos patrimoniais (certificados de depósito, valores mobiliários e outros instrumentos financeiros) colocados no exterior, procurou fomentar a declaração dos mesmos através da criação de regimes excecionais de regularização, que permitiram aos contribuintes libertar-se de eventuais encargos fiscais e responsabilidades infracionais relacionados com os referidos ativos e reportados aos períodos anteriores ao momento da sua declaração, mediante a realização de um pagamento correspondente a uma percentagem (relativamente reduzida) do valor dos ativos declarados[1852].

[1849] Soluções como a possibilidade de cumprimento diferido, ou a possibilidade de extinguir as suas responsabilidades fiscais mediante a realização de um pagamento de montante substancialmente inferior àquele que seja efetivamente devido, poderão assegurar às pessoas singulares ou coletivas a possibilidade de recuperar o respetivo equilíbrio financeiro. Para além disso, a regularização da respetiva situação fiscal permitirá afastar a aplicação das consequências previstas, no artigo 177.º-B do CPPT, para os casos de situação tributária não regularizada.

[1850] A redução da litigiosidade fiscal tenderá a figurar como um efeito associado à aplicação de um qualquer regime excecional de regularização fiscal e, em certos casos, a produção deste resultado poderá constituir o principal objetivo associado à instituição de regimes excecionais de regularização. Ainda que não se trate de um mecanismo de natureza fiscal, face à circunstância de incidir sobre taxas de portagem, poderá atentar-se no regime de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas, por utilização de infraestrutura rodoviária, aprovado pela Lei n.º 51/2015, de 8 de junho, através do qual procurou o legislador contrariar a enorme litigiosidade que se registou, no período que se seguiu à introdução de taxas de portagem nas antigas SCUT's (constituída, sobretudo, por oposições à execução fiscal e recursos judiciais da aplicação de sanções contraordenacionais).

[1851] Veja-se, a respeito das perdas de receitas associadas ao regime excecional de regularização de dívidas aprovado pelo Decreto-Lei n.º 151-A/2013, de 31 de outubro, o Parecer sobre a Conta Geral do Estado de 2013 do TdC, 66-67, disponível em www.tcontas.pt. É certo que se poderá sustentar que a utilização deste tipo de soluções se dirige essencialmente à arrecadação de créditos fiscais em relação aos quais não existe uma séria perspetiva de cobrança – isto é, em relação aos quais se verifica um elevado risco de incobrabilidade –, revelando-se preferível assegurar a recuperação de parte do crédito, ainda que a custo de uma parte substancial do mesmo. No entanto, o risco de incobrabilidade apenas poderá ser apurado em concreto, em relação a cada crédito individualmente considerado e os regimes de regularização são configurados de modo geral e abstrato, beneficiando créditos de certa tipologia, reportados a determinado período, independentemente do risco de incobrabilidade dos mesmos. Trata-se, aliás, de um posicionamento inverso àquele que vem sendo sustentado (pela AT, pelos Tribunais e pelo próprio legislador fiscal, face às alterações normativas produzidas a respeito da questão) em relação à possibilidade de redução de créditos fiscais no contexto de processo de insolvência, caso em que, aliás, se revelaria possível a uma análise casuística das suas hipóteses de satisfação.

[1852] Através da Lei n.º 39-A/2005, de 30 de dezembro, que procedeu à alteração à Lei n.º 55-B/2004, de 30 de dezembro (LOE05), foi criado o regime excecional de regularização tributária de elementos patrimoniais colocados no exterior (RERT). Este modelo foi reproduzido, com algumas alterações, pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril (LOE10), que estabeleceu o RERT II, e pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro (LOE12), que aprovou o RERT III. Aos regimes enunciados foram associadas fortes medidas tendentes a garantir a confidencialidade das declarações efetuadas, determinando-se, inclusivamente, a tramitação dos procedimentos de declaração junto do Banco de Portugal, mantendo-se a AT arredada do mesmo. Apesar disso, a Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro (LOE19), veio, no seu artigo 303.º, estabelecer e regular o acesso pela AT à informação relativa à aplicação dos citados regimes excecionais.

Como facilmente se compreenderá, os regimes de regularização excecional implicam uma quebra no tratamento dos contribuintes em condições de igualdade e em consideração à respetiva capacidade contributiva, uma vez que os que deles beneficiam são "poupados" de parte dos seus encargos fiscais, ao contrário dos demais contribuintes, que não resultaram dispensados do seu pagamento[1853]. Isto é válido tanto no caso dos regimes de regularização extraordinária de dívidas fiscais como de declaração de ativos colocados no exterior, uma vez que também nestes segundos casos é concedida aos contribuintes uma "amnistia" relativamente aos períodos anteriores ao momento da sua declaração. Assim, os contribuintes que cumprem atempadamente as suas obrigações ou aqueles que, não o tendo feito inicialmente, as cumprem ao abrigo dos regimes fiscais gerais, suportando o pagamento de juros e de contraordenações fiscais, recebem um tratamento fiscal menos favorável do que aquele que é concedido aos sujeitos que beneficiam dos regimes especiais/excecionais descritos. A introdução deste tipo de regimes no sistema jurídico deverá, por esse motivo, ser precedida de um exigente juízo de ponderação, no qual se conclua pela prevalência dos interesses subjacentes à sua criação, perante aqueles que reclamam um igual tratamento dos contribuintes. Ao mesmo tempo, a repetição destas iniciativas acaba por transmitir um sinal perverso aos contribuintes, no sentido de que será mais vantajoso incumprir voluntária e atempadamente as suas obrigações e aguardar pela aprovação de um regime excecional de regularização que o permita fazer em condições mais vantajosas, contribuindo negativamente para a eficácia das normas fiscais[1854].

3.11.2. Regimes de agravamento e desagravamento fiscal

Assumindo a vigência de um princípio de neutralidade fiscal – de origem constitucional e europeia –, não deverão, à partida, os agentes económicos ser condicionados nas suas escolhas de consumo ou investimento em virtude de uma intervenção pública que beneficie ou prejudique umas em relação às demais. Como tivemos oportunidade de perceber em momento pretérito da presente investigação, esta exigência encontra respaldo jurídico em diversas dimensões de ordem jurídico-constitucional (nomeadamente as que asseguram a existência de uma "económica pública" e de uma "economia privada", no contexto das quais se destacam o princípio de liberdade – enquanto corolário do princípio da dignidade humana –, o princípio da liberdade empresarial, da liberdade de exercício

[1853] Cfr. AMOR, José Antonio Fernández, *Reflexiones en torno a los principios jurídicos tributarios...*, cit., 86.

[1854] A propósito deste problema, pronunciou-se o TdC no sentido de que estas iniciativas comportam o risco de distorcer a perceção dos contribuintes sobre o cumprimento das respetivas obrigações fiscais. Cfr. Parecer sobre a Conta Geral do Estado de 2013 do TdC, 58, disponível em www.tcontas.pt. No mesmo sentido, cfr. IMF, Portugal, *IMF Country Report No. 13/324, Eighth and Ninth Reviews Under the Uxtended Arrangement and Request for Waivers of Applicability of end-September Performance Criteria*, November 2013, 11-12, disponível em www.imf.org.

profissional, etc.) e europeia (como será o caso do regime de proteção das liberdades económicas fundamentais). Os impostos devem, na medida do possível, operar de forma uniforme sobre bases fiscais amplas, evitando-se a introdução de regimes especiais que favoreçam ou desfavoreçam determinadas atividades ou contribuintes, considerando-se que a melhor alocação dos recursos será – em princípio – aquela que resultar do livre jogo das forças do mercado – isto é, aquela que for obtida em condições de concorrência. A intervenção pública deverá, por isso, encontrar-se reservada a domínios em relação aos quais o livre jogo das forças de mercado conduza à produção de resultados deficitários, os quais importe corrigir – portanto, ao nível das externalidades positivas (incentivando a sua produção) ou negativas (desincentivando a sua produção)[1855].

Como tivemos oportunidade de analisar, o sistema fiscal será – também – teleologicamente orientado pelo propósito de promover ou assegurar diretamente a realização de certas finalidades de caráter económico, social e cultural, permitindo-se que o normador fiscal se afaste da lógica de igual distribuição dos encargos financeiros públicos pelos contribuintes, em função das respetivas capacidades contributivas. Ainda que esta seja uma atuação fortemente marcada por uma ideia de subsidiariedade, revela-se legítima a adoção de regimes especiais ou excecionais, através dos quais são estabelecidos desvios aos regimes gerais[1856], agravando ou desagravando os encargos fiscais impendentes sobre certas categorias de contribuintes ou de realidades, nomeadamente com o propósito de incentivar ou desincentivar determinados comportamentos, em função de um específico juízo que se produza em relação à respetiva conveniência, perspetivando os efeitos que os mesmos produzem no ambiente, na saúde pública, na cultura, na economia, etc. No essencial, a adoção de soluções fiscais deste tipo deverá encontrar fundamento em dimensões jurídicas cuja proteção ou promoção possa elevar-se sobre os prejuízos que aqueles comportam para os objetivos de arrecadação de receita tendente a financiar a atuação pública, bem assim, o desvio às adstrições resultantes do princípio da igualdade.

[1855] A propósito da questão, entre outros, cfr. ANDRADE, Fernando Rocha, Benefícios Fiscais, cit., 337 e seguintes.

[1856] A identificação deste tipo de regimes supõe a prévia identificação das opções normativas nucleares assumidas no contexto normativo-fiscal onde são inseridas (e que, portanto, dão corpo às estruturas fiscais de referência, como será o caso das que respeitam à definição da unidade fiscal, da base fiscal, obrigações declarativas, estrutura de taxas, procedimentos de liquidação e cobrança), a fim de perceber se aquelas constituem uma derivação ou consequência das referidas opções (traduzindo o tratamento fiscal "normalmente" concedido a certa categoria de contribuintes e operações), ou se traduzem uma disciplina jurídica que – sem prejuízo de encontrar fundamento em dimensões jurídico-axiologicamente relevantes – diverge daquela que é reconhecida à generalidade dos contribuintes ou operações tributáveis, seja porque os favorece ou desfavorece, registando-se, assim, de um desvio às estruturas fiscais de referência. Como se compreenderá, a precisa identificação tais regimes será um exercício de elevada dificuldade. A propósito do tema, por referência à fixação de "regimes fiscais preferenciais", Cfr. ANDRADE, Fernando Rocha, Benefícios Fiscais, cit., 33; ENDE, Leo van den, HABERHAM, Amir, BOOGERT, Kees den, *Tax Expenditures in the Netherlands*, *in Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System*, World Bank, Washington, 2004, 134-135; BROWN, Colin, *Tax Expenditures in Australia*, cit., 51; Cfr. OCDE, *Tax Expenditures in OECD Countries*, 2010, 12.

Neste contexto, socorremo-nos do conceito de "agravamento fiscal" por referência a regimes fiscais que operam desvio aos regimes fiscais gerais, mediante a imposição de um aumento ou reforço dos encargos fiscais impendentes sobre certas categorias de contribuintes ou realidades. Trata-se aqui da formulação de um juízo de desvalor sobre certas atividades e comportamentos, por referência aos efeitos negativos que dos mesmos decorrem para a proteção ou promoção de certos bens ou valores juridicamente tutelados, ou dos efeitos positivos que para estes poderão resultar da adoção de condutas diversas. Vários exemplos poderão aqui ser considerados. Pense-se no caso do agravamento das taxas de IS como forma de desincentivar o crédito ao consumo (cfr. artigo 70.º-A do CIS, uma disposição cujos efeitos se encontram temporalmente limitados, mas que tem vindo a ser renovada, para cada ano, desde a sua introdução pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março); na majoração das taxas de IMI no caso de prédios que se encontrem devolutos, como forma de incentivar a sua utilização, mormente, através da sua introdução no mercado de arrendamento (cfr. n.º 3 do artigo 112.º e artigo 112.º-B do CIMI); na majoração das taxas de IMI no caso de prédios degradados, como forma de incentivar a sua recuperação (cfr. n.º 8 do artigo 112.º do CIMI); ou na majoração de taxas de IMI no caso de prédios rústicos com áreas florestais que se encontrem em situação de abandono, como forma de promover a sua exploração florestal e cultivo, bem como a redução dos riscos de ignição e propagação de incêndios (cfr. n.ºs 9-11 do artigo 112.º do CIMI). Em certa medida, algumas soluções adotadas ao nível do combate à evasão fiscal – e que serão abordadas no Ponto seguinte – operam através de regimes de agravamentos fiscais como forma de desincentivar tais comportamentos, como sucede com os regimes que agravam as taxas aplicáveis a sociedades comerciais com sede em "paraísos fiscais". Em todos estes casos, a definição dos regimes de agravamento – porquanto traduzem a definição de desigualdades entre contribuintes – deverá resultar suficientemente sustentada na proteção ou promoção de determinados valores juridicamente protegidos e cumprir com as exigências decorrentes do princípio da proibição do excesso. Em todo o caso, a introdução no sistema de regimes especiais que agravam os encargos fiscais incidentes sobre certos contribuintes, como forma de modelar o comportamento destes, assume natureza verdadeiramente residual, quando comparada com o ritmo com que tendem a proliferar os regimes de desagravamento fiscal.

Ao conceito de "desagravamento fiscal" – aqui assumido num sentido amplo – serão reconduzíveis soluções e regimes normativos que se caraterizam pelo facto de operarem desvios aos regimes fiscais gerais – portanto, ao modelo ou paradigma de imposição fiscal num dado contexto tomado como referência –, traduzindo uma redução dos encargos ou onerações fiscais exigidos a

certas categorias de contribuintes ou realidades, através de mecanismos como isenções fiscais, deduções fiscais, reduções fiscais, créditos fiscais, diferimentos fiscais ou regimes de redução das taxas de imposto aplicáveis[1857]. Se, por um lado, é certo que a criação destes regimes poderá resultar legitimada por um específico interesse na proteção ou promoção de certos valores ou bens juridicamente tutelados ao mais alto nível (ao nível constitucional), por outro, a multiplicação de sucessivos regimes especiais e excecionais acaba por conduzir à erosão do regime regra, prejudicando a coerência do sistema. A sua adoção (considerando o desigual tratamento fiscal que comportam) exigirá uma justificação constitucionalmente suportada, a qual poderá, nomeadamente, ser encontrada na captação de investimento e de contribuintes, no fomento das exportações, no apoio à iniciativa económica, na promoção investimento em atividades de investigação e desenvolvimento, no fomento do ingresso ou da permanência no mercado de trabalho, no estímulo ao investimento na educação e formação profissional, no incentivo à poupança, no apoio à aquisição de habitação própria, na promoção de comportamentos ambientalmente mais sustentáveis, no fomento da atividade cultural ou no incentivo à natalidade[1858]. Embora estas (e outras) possam ser assumidas como razões cuja preponderância poderá servir de base à constituição de regimes que asseguram um tratamento fiscal de favor a certos contribuintes, a proliferação destes acaba por comportar tensões e perturbações sistemáticas não negligenciáveis, uma vez que cada um deles constituirá uma quebra na distribuição de encargos fiscais segundo o princípio da capacidade contributiva, correspondendo a desoneração de uns e a um reforço da oneração fiscal dos restantes[1859]. Este será um resultado é inevitável, uma vez

[1857] Com efeito, do ponto de vista técnico, estes regimes podem assumir configurações diversificadas, surgindo sob a forme de: (i) isenção: a sua verificação impede total ou parcialmente a produção dos efeitos do facto constitutivo da obrigação de imposto (exclusão de realidades da base fiscal); (ii) dedução à matéria coletável: representa uma minoração sobre o quantum tributário sujeito a tributação (montantes que podem ser subtraídos à base fiscal); (iii) dedução à coleta: esta dedução representa uma minoração de carácter geral ao próprio imposto, ou seja, é efetuada após o cálculo do imposto resultante da mera aplicação das taxas de tributação, visando, assim, beneficiar fiscalmente certa categoria de sujeitos passivos e operações; (iv) créditos fiscais – montantes que podem ser subtraídos ao montante de imposto devidos (v) diferimento de tributação: esta rúbrica consiste num benefício que assume a forma de diferimento do pagamento do imposto sem, no entanto, colocar em causa a respetiva cobrança (adiamento do momento de pagamento do dos impostos); (vi) taxa preferencial: esta rúbrica consiste na minoração de taxas de tributação de carácter heterogéneo face às taxas normais aplicadas com carácter geral, garantindo, por esta via, um menor nível de tributação (aplicação de taxas mais baixas do que aquelas que são geralmente aplicadas). Cfr. VILLELA, Luiz, LEMGRUBER, Andrea, JORRATT, Michael, *Tax expenditure budgets concepts and challenges for implementation*, cit., 5; MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, Relatório Despesa Fiscal 2018, cit., 7.

[1858] Para uma síntese dos principais objetivos prosseguidos através de regimes de desagravamento fiscal, cfr. COMISSÃO EUROPEIA, Tax expenditures in direct taxation in EU Member States, Brussels, 2014, 23 e seguintes, disponível em https://ec.europa.eu/. Com interesse, no âmbito dos apoios fiscais à educação e formação professional, cfr. TORRES, Carolina, Taxes and Investment in Skills, OECD Taxation Working Papers, n.º 13, OECD Publishing, Paris, 2012.

[1859] Do mesmo modo que a fraude fiscal aumenta sempre a oneração dos contribuintes que não têm meios para praticá-la – criando problemas de injustiça horizontal e vertical –, também as isenções fiscais, ao corroerem a base tributável, conduzem ao aumento das taxas, com o objetivo de recuperação das receitas perdidas – só não seria assim caso se demonstrasse que a perda de receitas originada pela concessão do benefício fosse compensada por um

que a distribuição da carga fiscal corresponde a um jogo de soma zero – isto é, um jogo em que aquilo que um jogador recebe é diretamente proporcional ao que os demais perdem[1860]. Para além disso, como tivemos oportunidade de observar no Ponto 2.1.2., este é o "domínio" que resulta mais afetado pelo fenómeno de colonização do sistema fiscal por interesses privados, encontrando-se as normas que lhe servem de suporte fortemente condicionadas, na sua criação e configuração, por um complexo e variável conjunto de forças que contribuem para que as soluções de desagravo fiscal tendam a multiplicar-se de modo errante e caótico e, com elas, surjam incoerências sistemáticas. Com efeito, o problema da proliferação descontrolada de regimes especiais ou excecionais de desagravamento fiscal no contexto do sistema fiscal português encontra-se devidamente identificado[1861]. Estes podem ser encontrados em grande número e de modo disperso ao longo do sistema fiscal (no EBF, nos códigos dos impostos, em diplomas fiscais autónomos, em diplomas que não se dedicam especificamente a matéria fiscal, em regulamentos municiais, etc.)[1862].

Uma vez que se assuma a existência de substratos axiológico-jurídicos legitimadores da adoção de regimes fiscais que concedam um tratamento preferencial a certos contribuintes, a introdução destes no sistema fiscal deverá ser orientada por um juízo proporcionalidade, no contexto da qual se aprecie do cumprimento dos critérios da adequação, da necessidade e da proporcionalidade, em sentido estrito[1863]. Com efeito, a consagração de cada um dos benefícios fiscais presentes no sistema fiscal deverá ser precedida de um exercício de ponderação que tome em consideração o interesse geral na igual distribuição dos encargos fiscais pelos contribuintes, segundo o princípio da capacidade contributiva, e os específicos interesses que legitimam a concessão de um tratamento fiscal diferenciado, mais favorável, a certa categoria de sujeitos ou situações, no qual se conclua pela

---

aumento de receitas, por exemplo, decorrente de um maior crescimento económico. Cfr. SANCHES, José Luís Saldanha, Manual de Direito Fiscal, cit., 458.

[1860] Cfr. SANCHES, José Luís Saldanha, Justiça Fiscal, Fundação Francisco Manuel dos Santos, Lisboa, 2010, 48.

[1861] Tomando por referência um estudo recentemente realizado sobre o conjunto de benefícios fiscais ("Sistema de Benefícios Fiscais") vigentes no sistema fiscal português, será possível evidenciar a existência de um conjunto de deficiências associadas ao mesmo. Sem prejuízo de outros, salientamos os seguintes: (i) o sistema fiscal português é integrado por mais de 500 benefícios fiscais, um aspeto que é revelador da facilidade com que os mesmos nele são introduzidos; (ii) ainda que a maioria dos benefícios fiscais sejam acolhidos nos códigos dos impostos, no EBF e do CFI, existe um número muito significativo de benefícios dispersos por legislação avulsa, de onde decorre que os mesmos se encontrem espalhados por mais de 60 diplomas, aspeto que aumenta a sua complexidade e reduz a sua transparência; (iii) nem sempre se revelam claros quais os objetivos extrafiscais subjacentes à criação dos benefícios fiscais ou os impactos que com eles se pretende ver produzidos, sendo que em muitos, tal juízo tende a revelar-se impossível. Cfr. GRUPO DE TRABALHO PARA O ESTUDO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS, Os Benefícios Fiscais em Portugal, cit., 168.

[1862] Veja-se o que dissemos no Ponto 3.2. a propósito da dispersão normativa no âmbito dos benefícios fiscais.

[1863] Com pertinência, a propósito do desenvolvimento deste controlo, cfr. LENJOSEK, Gordon J., *A Framework for Evaluating Tax Measures and Some Methodological Issues*, cit., 19-21; EUROPEAN COMISSION, Tax expenditures in direct taxation in EU Member States, cit. 14.

prevalência destes sobre aqueles[1864]. Inexistindo tal justificação – por exemplo, por se constatar estar apenas em causa a criação de regimes jurídicos especiais ou excecionais em benefício de certo grupo de interesses, como decorrência da especial capacidade que estes revelam para condicionar a atividade normadora[1865] –, será possível extrair do princípio da igualdade fiscal a invalidade das soluções normativas em presença[1866]. Se esta afirmação, em abstrato, não parece revelar-se problemática, em concreto colocam-se sérias dificuldades no que respeita ao efetivo controlo de tal juízo[1867]. Na verdade, a amplitude dos valores e bens juridicamente tutelados ao nível constitucional permite que praticamente todas as reivindicações formuladas por grupos de pressão possam beneficiar de uma qualquer roupagem jurídica[1868], o que, associado a uma ampla liberdade de conformação das soluções jurídico-fiscais que se reconhece ao legislador fiscal – a qual é, desde logo, amplamente reconhecida pelo TC[1869] – tornam sobremaneira limitada a possibilidade de controlar a validade (a conformidade constitucional) dos benefícios fiscais introduzidos no sistema fiscal. Em todo o caso, a adoção de regimes de desagravamento fiscal encontrar-se-á limitada por um conjunto normas de Direito da UE que poderão determinar a desaplicação das soluções normativas produzidas no contexto nacional, como será o caso dos regimes de proteção das liberdades económicas fundamentais e do regime da proibição de auxílios de Estado, a partir dos quais poderá ser convocado um amplo leque de limitações à atuação do legislador fiscal[1870].

Constituindo regimes que excecionam a aplicação do tratamento fiscal que normalmente decorreria das opções normativas a partir das quais o sistema fiscal é estruturado, a criação dos regimes fiscais em análise impõe um acréscimo de complexidade ao sistema fiscal. Ainda que a simplicidade do sistema fiscal seja um objetivo a prosseguir pelo legislador – na medida em que daí

[1864] O que se refere acaba por ser, em certa medida, reconhecido a respeito dos benefícios fiscais, no n.º 1 do artigo 2.º do EBF, quando se prevê que os mesmos constituem "medidas de caráter excecional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem".

[1865] Existe, neste contexto, um forte perigo de que certos interesses privados se sobrelevem sobre os interesses públicos aos quais se deverá ater a normação fiscal, forçando a aprovação desvios aos regimes normais de tributação que não resultam justificados pela consideração de específicos interesses públicos atinentes à prossecução de dimensões axiológico-jurídicas preponderantes.

[1866] Como, aliás, se dá nota no Ponto 2.1.4. do Capítulo I da Parte II.

[1867] Será possível encontrar razões muito diversificadas para a criação de regimes de desagravamento fiscal, constituindo a multiplicação de umas e outros, um dos problemas principais do sistema fiscai. Cfr. SANCHES, José Luís Saldanha, *Justiça Fiscal*, cit., 49.

[1868] Ao mesmo tempo, pode revelar-se patológico o modo como certas realidades são elevadas a necessidades regulatórias, por via da influência exercida por grupos de pressão, conduzindo a que, subjacente à aprovação das mesmas, residam interesses particulares de certos grupos, que passam a ser sopesados de modo mais intenso que os restantes interesses particulares (ou, até mesmo, públicos) aquando do desenvolvimento das tarefas reguladoras em matéria fiscal. Trata-se, aqui, uma vez mais, do impacto do processo de desracionalização normativa sobre a configuração do sistema fiscal e das respetivas soluções (ao qual nos referimos no Ponto 2.1.2.).

[1869] Entre outros, cfr. Acórdãos do TC n.º 711/06, n.º 162/04 e n.º 127/04.

[1870] Conforme se teve oportunidade de analisar no Ponto 2. do Subcapítulo II do Capítulo II da Parte II.

resultará uma redução dos custos administrativos e de cumprimento que se lhe associam –, a complexidade acaba por ser uma caraterística intrínseca aos sistemas fiscais hodiernos, os quais são confrontados com a necessidade de assegurar a disciplina jurídico-fiscal de uma multitude de realidades em si mesmo complexas, tomando em consideração, nessa disciplina, a necessidade de promover um amplo conjunto de finalidades, que não raras vezes se contrapõem reciprocamente. Assim, para além da complexidade que (ontologicamente) se associa às disposições normativas através das quais tais regimes são consagrados, o próprio sistema torna-se mais complexo na sua globalidade, encerrando distintas opções que deverão ser consideradas – em condições de alternatividade ou complementaridade – quando se pretenda apurar o correto enquadramento jurídico a conceder às realidades fiscalmente relevantes. Não raras vezes, esta complexidade leva a que os contribuintes não sejam capazes de percecionar as dimensões normativas relevantes para a sua situação fiscal, impedindo-os de antever as consequências jurídicas associadas às respetivas condutas, com os prejuízos que daí decorrem para a realização do valor da segurança jurídica. À medida em que aos regimes fiscais gerais vão sendo acrescentadas normas e regimes fiscais especiais, o nível de conhecimentos exigidos para que os indivíduos possam "navegar" no sistema fiscal torna-se cada vez maior, tornando-o menos compreensível para o contribuinte comum. Com efeito, cada disposição normativa que é adicionada ao sistema, ainda que possa não ter aplicação à situação de certo contribuinte, acaba por contribuir para obscurecer o campo de visão do contribuinte, em relação à visão daquilo que deverá conhecer do sistema fiscal[1871]. O referido juízo de previsão das consequências fiscais da conduta dos contribuintes passa, neste contexto, a estar reservado a sujeitos que se dedicam ao estudo – profissional ou científico – do sistema fiscal, o que tem por consequência uma certa "marginalização" dos contribuintes, associada a uma generalizada convicção sobre a injustiça do sistema fiscal, e a emergência de desigualdades no aproveitamento dos benefícios associados à aplicação dos regimes de desagravamento fiscal, em função da capacidade de os contribuintes de acederem a serviços de aconselhamento fiscal que lhes garantam uma otimização da respetiva situação fiscal.

***

[1871] Na perspetiva de um sistema simples, as interações potenciais entre os custos fiscais adicionais tenderá a crescer de modo geometricamente proporcional à medida em que mais disposições são acrescentadas ao sistema. Cfr. OCDE, Tax Expenditures in OECD Countries, 2010, 29.

A proliferação de regimes especiais introduz níveis adicionais de complexidade no sistema fiscal, comportam perturbações de diversa natureza no seu adequado funcionamento, como será – nomeadamente – o caso das que se passa a indicar:

(i) A complexidade poderá comportar um efeito perverso sobre a eficácia dos regimes especiais aprovados com o propósito de regular os comportamentos dos contribuintes. Para que os seus objetivos sejam atingidos, tais regimes pressupõem que os contribuintes sejam capazes de identificar a sua existência e representar adequadamente as suas consequências jurídicas. Um regime fiscal configurado com o propósito de assegurar uma alteração de comportamento – incentivando-o ou desincentivando-o – resultará votado ao insucesso se os respetivos destinatários não o conhecer ou não for capaz de compreender as vantagens ou desvantagens que, conforme os casos, se associam à adoção de um comportamento em alternativa ao outro.

(ii) O incremento da complexidade do sistema contribui para o aumento dos custos que se associam ao seu funcionamento, os quais tanto podem correr por conta da Administração fiscal – sob a forma de custos administrativos – como por conta dos contribuintes ou demais obrigados fiscais – sob a forma de custos de cumprimento. Sendo maior o número de normas e regimes jurídicos a considerar, maiores serão os recursos a afetar à sua aplicação, aspeto que resulta fortemente influenciado pelo incremento da complexidade do tecido normativo, o qual faz crescer os custos de cumprimento em termos mais do que proporcionais ao aumento do número de normas jurídicas que lhe são acrescentadas.

(iii) Como facilmente se compreende, o legislador fiscal não será, por exemplo, capaz de prever todas as utilizações possíveis que os contribuintes podem fazer dos benefícios fiscais e da sua combinação. Certos contribuintes, detentores com acesso a conhecimento técnico especializado, acabam por conseguir assegurar para si resultados de poupança fiscal que não são disponibilizados aos demais. A existência (ou convicção sobre a existência) de tal possibilidade será bastante para que impere a perceção de que o sistema será injusto, porquanto os encargos financeiros públicos não resultam distribuídos pelos contribuintes segundo as mesmas regras. Tudo isto é potenciado pela existência de um tecido normativo complexo e pouco transparente,

assente em múltiplos regimes fiscais especiais, que constituem desvios aos regimes gerais de tributação, agravando-os ou desagravando-os.

A presença de regimes especiais – quer se reconduzam a agravamentos ou desagravamentos – constitui, por si só, um fator de complexidade do sistema fiscal. Do mesmo modo que o sistema fiscal se revela mais do que a mera soma das suas componentes, também a sua complexidade poderá superar o mero somatório da complexidade das suas partes, de tal forma que a necessidade de articular componentes em si mesmas complexas constituirá (em si mesma) um fator autónomo de complexidade do sistema fiscal.

3.11.3. Combate à evasão fiscal

A necessidade de oferecer uma adequada resposta ao problema da evasão fiscal constitui um fator impulsionador da proliferação de regimes especiais e excecionais no sistema fiscal. Como forma de combater este fenómeno, o legislador fiscal socorre-se frequentemente dos designados "mecanismos antiabuso", sendo possível distinguir, neste contexto, essencialmente duas abordagens: (i) a criação de uma norma geral antiabuso, através da qual são conferidos poderes à administração fiscal para desconsiderar os efeitos fiscais associados a operações cujo fim exclusivo ou determinante corresponda à obtenção de uma poupança fiscal[1872]; e (ii) a criação de normas específicas antiabuso, as quais correspondem a disposições normativas que são adotadas com o propósito de dar resposta a operações comumente utilizadas com um objetivo (preponderante ou exclusivo) de obtenção de uma poupança fiscal, operando mediante o recurso a soluções como o estabelecimento de presunções jurídicas[1873], de ficções jurídicas ou da desconsideração de certos custos[1874]. Assim, a título de exemplo,

[1872] Cfr. artigo 38.º da LGT. A propósito da cláusula geral antiabuso, cfr. SANCHES, José Luís Saldanha, Os Limites do Planeamento Fiscal - Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional, Coimbra Editora, Coimbra, 2006, 167 e seguintes. A cláusula geral antiabuso opera em termos essencialmente dinâmicos, visando atos ou negócios jurídicos estruturados e levados a cabo principal ou unicamente com o objetivo de obter uma vantagem fiscal, os quais não se encontram sujeitos por mero efeito da atividade interpretativa às normas fiscais, embora tais atos produzam efeitos económicos equivalentes aos dos atos ou negócios tipificados em tais normas (isto é, os comportamento visados não se encontram, à partida, tipificados e predeterminados). Cfr. COURINHA, Gustavo Lopes, A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário, cit., 95.

[1873] Na grande maioria dos casos, estas são formuladas de modo a não poderem ser ilididas, admitindo, contudo, em alguns casos, o seu afastamento, mediante certas demonstrações exigidas aos contribuintes. Veja-se, por exemplo, que no caso da tributação da cedência de posição contratual ou ajuste de revenda por parte do promitente adquirente num contrato-promessa de compra e venda de bem imóvel, caso o contrato definitivo venha a ser celebrado entre o primitivo promitente alienante e o terceiro (al. e) do n.º 3 do artigo 2.º do CIMT), se permite ao contraente originário demonstrar (num prazo de 30 dias a contar da cessão da posição contratual ou do ajuste de revenda) que não houve lugar ao pagamento ou recebimento de qualquer quantia, para além da que constava como sinal ou princípio de pagamento no contrato promessa. Do mesmo modo, no contexto da previsão dos encargos não dedutíveis no âmbito do IRC, em certos casos o legislador admite que o sujeito passivo promova certas demonstrações, como forma de superar a desconsideração dos custos, como sucede com os encargos com combustíveis (admitindo-se a prova de que os mesmos respeitam a bens pertencentes ao seu ativo ou por ele

integram este tipo de soluções jurídicas: a previsão de certos encargos como não dedutíveis para efeitos fiscais[1875]; ou a inclusão de certas realidades e operações no âmbito de conceitos que, à partida, não as incluiriam[1876]. É no contexto da consagração deste tipo de iniciativas normadoras que se coloca o problema da proliferação de regimes especiais e excecionais no contexto do combate aos fenómenos de poupança fiscal. Trata-se de promover alterações legislativas no âmbito da incidência dos impostos ou no modo de determinação da matéria tributável, com o propósito de corrigir as respetivas debilidades, de modo tópico, por referência aos concretos problemas colocados e, nessa medida, poderá comportar um certo sacrifício da sua dimensão estrutural ou sistemática.

A utilização desta técnica normativa acaba por determinar que os regimes de incidência ou de determinação dos valores tributáveis sejam povoados por um maior número de disposições normativas – de caráter especial e excecional –, funcionando como fator de complexidade adicional para agregados normativos já de si complexos e favorecendo a emergência de contradições e incompletudes no seu âmbito. Aliás, este modo de proceder incorpora quebras e desvios ao normal desenvolvimento da estrutura normativa dos impostos, de tal modo que as soluções especiais que incorporam deixam de constituir meros desdobramentos consequenciais das opções matriciais em que assentam[1877]. Para além disso, face à incapacidade de o legislador antever e suprir todas as eventuais possibilidades de

---

utilizados em regime de locação e de que não são ultrapassados os consumos normais) ou no contexto das importâncias pagas ou devidas a pessoas residentes fora do território português e aí sujeitas a um regime fiscal claramente mais favorável ou cujo pagamento seja efetuado em contas abertas em instituições financeiras aí residentes ou domiciliadas (admitindo-se que o sujeito passivo prove que tais encargos correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um caráter anormal ou um montante exagerado). Cfr. als. j) e r) do n.º 1 do artigo 23.º-A do CIRC.

[1874] Cfr. SANCHES, José Luís Saldanha, Os Limites do Planeamento Fiscal, cit., 199; MASTROIACOVO, Valeria, *Dalla norma generale e astratta all'applicazione concreta*, cit., 359. As normas específicas antiabuso, embora comunguem do âmbito de aplicação e finalidade da cláusula geral antiabuso (porquanto ambas incidem sobre operações reais levadas a cabo, com maior ou menor artifício, por razões fundamentais de economia fiscal, e que são postas em causa nos seus efeitos fiscais, relativamente aos termos pretendidos pelas partes), afastam-se dela porque funcionam de modo rígido. O legislador procura delimitar os casos que a experiência revela corresponderem a situações de evasão fiscal (porquanto contrários à intenção do legislador) e que se encontram relativamente definidos os seus traços essenciais, transpondo-os para as normas fiscais através de conceitos amplos e flexíveis ou através do recurso mais concreto e rígido a inversões do ónus da prova, presunções e ficções. Cfr. COURINHA, Gustavo Lopes, A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário, cit., 91, 95.

[1875] Pense-se em vários dos casos de despesas excluídas no âmbito do IRC. Cfr. n.º 1 do artigo 23.º-A do CIRC.

[1876] Pense-se no caso da tributação dos contratos de arrendamento e subarrendamento em sede de IS, na qual o legislador integra também "a promessa quando seguida da disponibilização do bem locado ao locatário", procurando-se evitar que através deste tipo de contratos fossem obtidos efeitos próximos dos que se associam ao contrato prometido, mas sem a sujeição ao pagamento do imposto (verba 2 da tabela geral do CIS); no caso do alargamento do conceito de rendimento do trabalho dependente no âmbito do CIRS a formas de remuneração "dissimulada" (n.º 3 do artigo 2.º do CIRS); na multiplicidade de factos tributários que – através de presunções ou ficções – são recortados no contexto do IMT, alargando o conceito de "transmissão onerosa de imóveis", como forma de evitar que os contribuintes, através do recurso a soluções jurídico-privatísticas alternativas ao contrato compra e venda, conseguissem obter um resultado igual ou semelhante ao da transmissão, mas evitando o pagamento do imposto (artigo 2.º do CIMT)..

[1877] A rigidez da previsão e a desproporcionalidade na respetiva estatuição que caraterizam as normas específicas antiabuso determinam, segundo LOPES COURINHA, uma crescente dificuldade em apreender a política fiscal substantiva que subjaz à implementação das diversas soluções adotadas pelo legislador fiscal, uma contribuição para diminuir a congruência de cada *sector* de tributação. Cfr. COURINHA, Gustavo Lopes, A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário, cit., 103.

poupança fiscal, o recorte normativo positivamente desenvolvido nesse contexto tende a revelar espaços negativos de incidência, que são colocados à disposição do contribuinte como forma de redução das respetivas responsabilidades fiscais. Para além disso, revela-se especialmente problemático o facto de estas disposições antiabuso de caráter específico operarem através de "técnicas tipificantes" que, com elevada frequência, negam ao contribuinte a possibilidade de demonstrar a inexistência de qualquer propósito abusivo subjacente à sua conduta (refletindo o recurso a presunções absolutas e ficções jurídicas) – ou seja, que das operações visadas não resulta um qualquer propósito principal ou preponderante de se subtraírem ou reduzirem as respetivas responsabilidades fiscais ("normas específicas antiabuso cegas"), o que, se por um lado comporta ganhos ao nível da segurança jurídica, ao recusar uma análise do caso nas respetivas caraterísticas individuais, acaba por significar o sacrifício dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva[1878]. Em todo o caso, o recurso a soluções normativas deste tipo não representa, por si só, uma patologia do sistema fiscal, como poderá, aliás, constituir uma forma especialmente apta a assegurar alguns dos princípios enformadores do sistema fiscal. Pense-se, desde logo, no princípio da segurança jurídica, face à maior previsibilidade normativa que se lhe associa, ou nos próprios princípios da igualdade e da capacidade contributiva, na medida em que se faça chegar a tributação a sujeitos e realidades que, até então, se conseguiam evadir das suas responsabilidades na distribuição dos encargos fiscais. No entanto, não poderá deixar de se qualificar como patológico o (que se poderá designar por) "abuso de mecanismos antiabuso", isto é, o recurso indevido e excessivo a normas específicas antiabuso, o qual poderá resvalar numa oneração fiscal desproporcionada de certos contribuintes. Outros casos existirão, no entanto, enunciaremos quatro casos que consideramos bons exemplos de uma excessiva utilização de mecanismos antiabuso: (i) a construção do âmbito de incidência do IMT através de uma sucessão caótica de normas especiais antiabuso; (ii) a imperatividade do modelo de determinação do VPT de prédios urbanos no âmbito do IMI; (iii) o regime de tributação da usucapião no âmbito do IS; e (iv) a

[1878] Cfr. DOURADO, Ana Paula, Direito Fiscal, cit., 275. De facto, este tipo de disposições tende a assumir a configuração de ficções jurídicas ou presunções absolutas, colocando o contribuinte numa posição de inelutável sujeição ao pagamento do imposto. No contexto da tributação das pessoas coletivas, revelam-se pertinentes as observações de SALDANHA SANCHES, no sentido de que este tipo de normas (antiabuso específicas, mormente as que afastam certos custos) não se assumem como "meras inversões do ónus da prova e se tornam presunções inilidíveis", acabando por configurar "regras para a determinação do lucro tributável que podem constituir uma violação frontal do princípio da igualdade entre os onerados tributários". Não conclui, em todo o caso, o autor, pela irremediável inconstitucionalidade de tais normas, conclusão que apenas poderá ter lugar quando se conclua pela excessiva gravidade das consequências para a empresa e pela legitimação bastante para o afastamento da tributação segundo o lucro real, mediante exclusão de certos custos. Cfr. SANCHES, Saldanha, Os Limites do Planeamento Fiscal, cit., 205-206. Por sua vez, LOPES COURINHA alerta para o problema da falta de proporcionalidade da reação face à situações visadas, mormente quando as normas sejam configuradas de modo demasiado amplo, abrangendo atos e operações inteiramente legítimos até então, ou quando abstraiam o elemento intencional das operações, caso em que as mesmas passam a ser fiscalmente oneradas, ainda que não visem um ganho fiscal indevido ou mesmo que o contribuinte não pretenda qualquer ganho fiscal. Cfr. COURINHA, Gustavo Lopes, A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário, cit., 98.

consagração de regimes especiais de tributação agravada no âmbito da tributação do património para sujeitos com residência ou sede em territórios ou regiões sujeitas a um regime fiscal mais favorável.

(i) Delimitando o âmbito de incidência objetiva do CIMT, o normador fiscal prevê que o mesmo incidirá sobre a transmissão onerosa do direito de propriedade (ou de figuras parcelares desse direito) sobre bens imóveis situados no território nacional[1879]. Este conceito de "transmissão", embora assuma, por defeito, o sentido que lhe é atribuído no contexto civilístico[1880], acaba por se desviar dele de modo significativo, em virtude de sucessivos recortes normativos promovidos pelo legislador, que procura alargar o conceito fiscal de transmissão de bens imóveis a realidades que, à partida, ficariam dele subtraídas, por não estarem incluídas no conceito civilístico de "transmissão". É neste sentido que abordamos aqui o âmbito de incidência do IMT como um caso de abusivo recurso a normas antiabuso. De facto, o sucessivo recurso a disposições deste tipo transforma-o num imposto sobremaneira assistemático, cuja estrutura matricial (colocada em torno do conceito de transmissão de bens imóveis) acaba por, em certa medida, se perder perante uma "selva" de factos tributários de caráter específico que se multiplicam em torno do propósito de trazer para o âmbito do imposto realidades e operações muito diversificada e que, em razão das respetivas especificidades, recebem um tratamento fiscal especificado e diferenciado daquele que se encontra previsto como regime regra. Vejamos alguns casos. O contrato promessa de compra e venda de um bem imóvel não é, por si só, suscetível de operar a sua transmissão para efeitos civilísticos, sempre dependendo da celebração do contrato definitivo para que tal efeito se produza. No entanto, o legislador fiscal promoveu o alargamento do conceito fiscal de transmissão, para nele incluir a mera celebração do contrato promessa, nas seguintes situações: quando ocorra a entrega do imóvel; quando no contrato seja aposta cláusula de livre cedência; quando, existindo tal cláusula, haja lugar à cessão da posição contratual; quando, inexistindo a referida cláusula, ocorra a cessão da posição contratual[1881]. Em termos próximos, embora o contrato de arrendamento não constitua uma via que permita ao arrendatário adquirir o prédio objeto do contrato, a sua celebração, em certos casos, será assumida como uma transmissão para efeitos de IMT. Será assim, quando no contrato seja aposta cláusula que determine que o prédio se torna

[1879] Cfr. n.º 1 do artigo 2.º do CIMT

[1880] Cfr. n.º 2 do artigo 11.º da LGT.

[1881] Cfr. al. a) do n.º 2 e als. a) e b) do n.º 3 do artigo 2.º do CIMT. Estes regimes são, em todo o caso, acompanhados de mecanismos que permitem atenuar as responsabilidades fiscais dos sujeitos passivos, nos casos em que a sua aplicação pudesse conduzir a uma dupla oneração dos mesmos. Assim, por exemplo, a celebração do contrato definitivo pelo promitente adquirente beneficiará de um regime especial, que lhe permite tomar em consideração do IMT suportado no primeiro momento (o da celebração do contrato promessa). Cfr. n.º 3 do artigo 22.º do CIMT. Subjacente a esta intervenção normativa encontram-se questões relacionadas com a prevenção da evasão fiscal, procurando-se evitar: o diferimento do pagamento do imposto mediante o retardamento da celebração do contrato definitivo; e que a celebração de contratos promessa seja utilizada como uma alternativa não tributada à efetiva aquisição e venda de imóveis como forma de realização de mais-valias imobiliárias.

propriedade do arrendatário depois de satisfeitas todas as rendas acordadas ou quando o contrato seja celebrado a "longo prazo", merecendo tal qualificação quando deva durar mais de 30 anos[1882]. Por sua vez, a simples outorga de procuração que confira poderes de alienação de bem imóvel ou de partes sociais ou unidades de participação, quando nele seja aposta cláusula de inalienabilidade (bem como o seu substabelecimento), será também concebida como uma transmissão[1883]. A própria reunião – por aquisição ou amortização – de uma participação mínima de 75% do capital de sociedades comerciais (que não sejam sociedades anónimas) que possuam bens imóveis, ou o número de sócios se reduza a dois casados ou unidos de facto, será fiscalmente apreendida como uma aquisição destes por parte dos sócios[1884]. Muitos outros casos poderiam aqui ser considerados, uma vez que o CIMT acaba por se assumir como uma espécie de "código antiabuso", face à circunstância de a sua incidência objetiva ser recortada com um profuso recurso a normas especiais antiabuso. Nuns casos, o legislador socorre-se da construção de factos tributários através dos quais procura antecipar o efeito translativo, de tal modo que a "transmissão" para efeitos fiscais ocorre em momento anterior àquele em que a mesma se regista para efeitos civilísticos; noutros o legislador seleciona atos e negócios jurídicos civilísticos imputando-lhes significações (fiscais) que não assumem naquele contexto. Este alargamento da base tributável do IMT tem por subjacente a preocupação do legislador em antecipar e preencher todas as

[1882] Cfr. als. b) e c) do n.º 2 do artigo 2.º do CIMT. A exigência do período superior a 30 anos acaba por ter que se articular com o disposto no n.º 2 do artigo 1095.º do CC, no qual se prevê que o contrato de arrendamento urbano para habitação não pode ter uma duração superior a 30 anos e que, se for previsto um prazo superior, o mesmo se considera automaticamente reduzido a tal limite. Significa isto que neste tipo de contratos – os quais constituirão a maioria dos contratos de arrendamento – a tributação do arrendamento de longa duração dependerá de prorrogações contratuais. Também aqui são estabelecidos mecanismos que visam assegurar que a efetiva aquisição do prédio (em momento posterior), não dá lugar a uma dupla imposição: no caso do arrendamento de longo prazo, caso o prédio venha a ser adquirido pelo arrendatário, o imposto será calculado sobre a diferença entre o valor patrimonial que os bens tinham na data do arrendamento e o da data da aquisição ou sobre o valor declarado se for superior (cfr. regra 10.ª, do n.º 4 do artigo 12.º do CIMT). Por sua vez, no caso do arrendamento com cláusula que preveja a aquisição do prédio com a satisfação das rendas acordadas, conforme os casos, poderá o sujeito passivo obter a anulação do ato de liquidação, nos termos do artigo 44.º CIMT, com fundamento na não realização do ato translativo.

[1883] Cfr. als. c) e d) do n.º 3 do artigo 2.º do CIMT. Assumindo que a atribuição de poderes de disponibilidade sobre certo bem imóvel, com a aposição de uma cláusula que impeça a sua revogação, confere ao procurador uma posição semelhante à do próprio proprietário, o legislador estende-lhe a condição de sujeito passivo de IMT. Para um interessante posicionamento acerta desta disposição e sustentando tratar-se do estabelecimento de uma presunção que admitirá prova em contrário acerca da verificação do facto tributário, cfr. Acórdão do TCA-S de 28.02.2019, proferido no âmbito do Processo n.º 356/10.7BELRS ("O facto tributário assente na presunção de transmissão onerosa de bens no momento de outorga de procuração conferindo poderes de alienação ao procurador que presumidamente desses direitos inerentes ao proprietário passa a gozar tem que admitir-se como ilidível por prova em contrário", isto é "essa presunção não pode ser entendida como absoluta ou *jure et de jure* (artigo 350.º, nº 2 do Código Civil), mas, sim, entendida como passível de prova em contrário, sob pena de, através de um regime geral de tributação objetivamente centrado no combate à evasão e fraude fiscal, se atingir, como já dissemos, e ora repetimos, de forma ilegítima princípios estruturais do sistema fiscal e constitucionalmente consagrados, designadamente, e desde logo, o princípio da legalidade (não existe tributação sem facto tributário), da capacidade contributiva, da igualdade tributária, da legalidade e da justiça que o ordenamento jurídico-tributário não pode postergar por repugnar ao conceito de Estado de Direito").

[1884] Cfr. al. d) do n.º 2 do artigo 2.º do CIMT. O legislador parte da consideração de que a detenção de uma participação social preponderante no capital social de uma sociedade possuidora de bens imóveis lhe conferirá poderes sobre os mesmos que se equiparam aos do seu efetivo proprietário.

soluções das quais os contribuintes se podem socorrer com vista a obterem para si uma poupança fiscal, recorrendo a cláusulas especiais antiabuso que tornam o seu âmbito de incidência objetiva uma malha intrincada de normas jurídicas, na qual os contribuintes (e até os diversos profissionais que se dedicam a tais matérias) enfrentam sérias dificuldades para se moverem.

(ii) O modelo de determinação do VPT dos prédios urbanos presente no CIMI assenta (por regra) numa fórmula que se encontra prevista e densificada nos artigos 38.º e seguintes, através da qual, a partir da articulação de diversos coeficientes, se procura determinar um valor que exprima – com razoabilidade – a capacidade contributiva manifestada pelo sujeito que seja seu proprietário (usufrutuário ou superficiário), em virtude da titularidade desse direito, incidindo sobre o valor assim apurado as taxas do imposto que sejam deliberadas pelo município respetivo[1885]. Ora, o controlo do resultado desta avaliação é levado a efeito através da apresentação de um pedido de segunda avaliação. No entanto, este pedido de segunda avaliação, conforme resulta disciplinado nos n.ºs 1 e 2 do artigo 76.º do CIMI, constitui um mero mecanismo de controlo da aplicação – em concreto – das regras previstas no CIMI para a determinação do VPT de prédios urbanos, não tendo a virtualidade de ser aplicado em situações em que as regras de determinação do VPT de prédios urbanos, tal como disciplinadas nos artigos 38.º e seguintes do CIMI, não sejam aptas a refletir – com caráter de efetividade – o valor real (ou de mercado) dos prédios avaliados[1886]. Mesmo que se admita que, em regra, a fórmula de determinação do VPT constitui um instrumento apto a captar o valor de mercado dos prédios urbanos, não se poderá ignorar que existem situações em que a mesma se revela manifestamente inapta a produzir tal resultado. Em tais situações, o VPT legalmente determinado poderá não ter uma correspondência mínima com a realidade. O que se refere é, aliás, expressamente admitido pelo legislador fiscal, o qual, nos n.ºs 3 e 5 do artigo 76.º do CIMI, prevê a possibilidade de o valor resultante da aplicação da referida fórmula se apresentar "distorcido" face ao "valor de mercado", quando entre um e outro se verifique uma diferença – para mais ou para menos – superior a 15%. O legislador reconhece até alguns dos motivos que poderão estar na origem de tal distorção: "sumptuosidade, áreas invulgares e a arquitetura". Em tais situações, o legislador admite a realização de uma segunda avaliação, a qual não obedecerá ao preceituado nos artigos 38.º e seguintes do CIMI[1887], mas sim, no caso de edificações, ao método do custo adicionado[1888]; e no caso de terrenos

[1885] Cfr. n.º 1 do artigo 1.º, n.ºs 1 e 2 do artigo 8.º e artigo 112.º do CIMI.

[1886] A propósito da questão, cfr. SILVA, Hugo Flores da, O Imposto Municipal sobre Imóveis: considerações sobre um imposto local, Questões Atuais de Direito Local, n.º 13, Janeiro/Março, 2017, AEDRL, Braga, 62-63.

[1887] Porquanto não se regista um qualquer lapso/erro ao nível da sua aplicação na primeira avaliação.

[1888] Cfr. n.º 2 do artigo 46.º do CIMI.

para construção, ao método comparativo dos valores de mercado. Sucede, porém, que tal pedido de segunda avaliação, com fundamento no valor distorcido face ao valor normal de mercado, apenas relevará para efeitos de IRS, IRC e IMT, mas já não para efeitos de IMI. Significa isto que, não obstante o facto de o legislador assumir expressamente que o VPT de determinado imóvel poderá não corresponder ao seu valor de mercado, para efeitos de IMI tal circunstância não será considerada – uma vez que aquele opera como uma ficção jurídica –, aspeto que se revela de difícil compatibilização com as exigências decorrentes dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

(iii) A usucapião constitui – civilisticamente – uma forma de aquisição de direitos reais de gozo assente na respetiva posse, quando mantida, em certas condições, por determinado período de tempo, registando-se uma aquisição originária do direito correspondente à posse exercida, sem que lhe corresponda qualquer transmissão do direito que anteriormente incidia sobre a coisa[1889]. Apesar disso, no âmbito da reforma da tributação do património de 2003, o normador ampliou o conceito fiscal de "transmissão gratuita", de modo a nele fazer incluir a aquisição por usucapião de bens imóveis[1890], procurando, dessa forma, evitar que os contribuintes a instrumentalizassem ao propósito de se furtarem ao pagamento do IS[1891]. O aspeto de regime que aqui se pretende salientar prende-se com a determinação da base sobre a qual incide o imposto, nos casos em que a aquisição dos bens seja precedida da realização de benfeitorias por parte do adquirente – trata-se da situação típica em que certo sujeito toma posse de certo terreno e constrói sobre o mesmo, apenas passando a titular o direito de propriedade em momento posterior, através da figura da usucapião. Confrontados com atos de liquidação que tomavam por referência o VPT constante da matriz à data do nascimento da obrigação tributária, sem qualquer dedução (portanto, incluindo o valor das edificações por eles realizadas), vários contribuintes procuraram sindicar jurisdicionalmente a legalidade das mesmas[1892]. Nesta sequência, foi o STA chamado a tomar posição sobre a questão, tendo acabado por se consolidar o entendimento segundo o qual na tributação em sede de IS da aquisição por usucapião de bem imóvel não se incluiria o valor de eventuais construções edificadas pelo usucapiente[1893]. Em 2016, numa altura

[1889] Cfr. artigos 1287.º e seguintes do CC. Quanto à figura jurídica em questão e respetivos pressupostos aplicativos, cfr. FERNANDES, A. Luís Carvalho, Lições de Direitos Reais, 5.ª Edição, Quid Juris, Lisboa, 2007, 236-244. Na jurisprudência, entre outros, cfr. Acórdão do STJ de 20.03.2014, proferido no âmbito do Processo n.º 326/2000.E1.S1.

[1890] Cfr. al. a) do n.º 3 do artigo 1.º e Verba 1.2 da Tabela Geral do CIS.

[1891] Mormente a utilização da usucapião como alternativa não tributável à aquisição da propriedade sobre bens imóveis pela via sucessória ou da doação. A propósito, cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12/10/2016, proferido no âmbito do Processo n.º 0718/15.

[1892] O entendimento da AT nesse sentido foi firmado Circular n.º 19/2009, de 21 de julho, da DGI, disponível em http://www.portaldasfinancas.gov.pt.

[1893] Neste sentido, entre outros, cfr. Acórdãos do STA de 16-03-2016, proferido no âmbito do Processo n.º 086/16, de 17-06-2015, proferido no âmbito do Processo n.º 0353/15, de 17/10/2012, proferido no âmbito do Processo n.º 0619/12, de 29.02.2012, proferido no âmbito do Processo n.º 0818/11, de 13/10/2010, proferido no âmbito do Processo n.º 0431/10, de 21/10/2009, proferido no âmbito do Processo n.º 0652/09.

em que já se encontrava firmado o entendimento jurisprudencial explanado, veio o legislador disciplinar expressamente a determinação do valor tributável nos casos de aquisição de bens imóveis por usucapião, quando se encontrem reunidos os seguintes pressupostos: (i) o imóvel adquirido se qualifique como habitacional, comercial, industrial ou para serviços; e (ii) a totalidade das construções erigidas durante a posse tenham sido comprovadamente realizadas a expensas do usucapiente. Cumpridos tais pressupostos, o valor tributável a considerar corresponderá a 20% do VPT constante da matriz à data do nascimento da obrigação tributária[1894]. Nos demais casos – pense-se no caso dos prédios da categoria "outros" –, as aquisições de bens imóveis por usucapião não beneficiarão de tal regime. Nestas situações, em conformidade com a jurisprudência supramencionada, deverá – quanto a nós – ser tomado em consideração o VPT do prédio, expurgado do valor de eventuais edificações que nele tenham sido realizadas.

O regime enunciado – que corresponderá à categoria das "ficções jurídicas" – procura simplificar o regime de tributação das aquisições gratuitas de bens imóveis, determinando que, nos casos a ele sujeitos, o valor do terreno corresponderá a 20% e as edificações a 80% do VPT total do prédio adquirido. Como tivemos oportunidade de ver, este tipo de soluções – ainda que possam ser legitimadas e, até, recomendadas por um princípio de praticabilidade –, veem a sua conformidade constitucional dependente da respetiva razoabilidade. Ora, a solução encontrada pelo legislador apresenta-se francamente desajustada ao propósito de expurgar da tributação o valor das benfeitorias – o qual não poderá deixar de constituir o critério norteador da atuação normativa em tal caso –, podendo facilmente resvalar em discriminações injustificadas no tratamento conferido aos contribuintes. O que se refere pode ser facilmente demonstrado mediante a consideração das próprias opções assumidas pelo normador fiscal a respeito da determinação do VPT dos prédios urbanos. Tomando por referência o "coeficiente de localização", verificamos que o valor dos prédios poderá variar entre 0,4 (ou de 0,35 no caso de habitação dispersa em meio rural) e 3,5 em função do concreto local onde o mesmo se encontre situado[1895]. O facto de o coeficiente de localização poder variar em função da afetação conferida ao prédio permite perceber que a edificação que o integre não constitui uma dimensão despicienda a esse nível[1896]. No entanto, o fator de localização é um critério que se encontra intrinsecamente associado às caraterísticas do terreno, o que, desde logo, se demonstra

[1894] Cfr. n.º 7 do artigo 13.º do CIS. A norma citada foi aditada ao artigo por via do Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto, motivando-se, de acordo com o respetivo preâmbulo, na "necessidade de estabelecer os critérios para a definição do valor patrimonial tributável dos imóveis adquiridos por usucapião, utilizando, para tal, a forma de cálculo utilizada no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (Código do IMI)".

[1895] Cfr. n.º 1 do artigo 42.º do CIMI.

[1896] Tal possibilidade resulta do n.º 2 do artigo 42.º do CIMI.

pelo facto de dois prédios poderem ter as mesmas caraterísticas físicas, mas o VPT de um ser cerca de 9 vezes superior ao do outro, em função do concreto local onde os mesmos se situem. Ou seja, o mesmo legislador que a propósito da avaliação de prédios urbanos admite que o seu VPT pode sofrer uma variação entre 0,4 e 3,5 em função da respetiva localização, a qual constitui uma dimensão intimamente associada ao terreno, vem, contraditoriamente, e a propósito da segregação das contribuições relativas do valor do terreno e da edificação para a formação do VPT global, ficcionar que o contributo daquele é de 0,2 e o desta 0,8. Em consequência, contribuintes cujos prédios se situem em locais nos quais o fator de localização seja mais elevado, beneficiam largamente desta medida, uma vez que a preponderância do valor das edificações será mais reduzida na formação do VPT global; por sua vez, contribuintes cujos prédios se situem em locais nos quais o fator de localização seja mais reduzido, acabam por ser prejudicados – ou, pelo menos, não beneficiados – com a solução normativa encontrada pelo legislador, face à circunstância de a preponderância do valor das edificações ser mais reduzida na formação do VPT global. Não deixará, assim, de se revelar problemática a conformidade constitucional da solução normativa enunciada, por eventual violação dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade em sentido horizontal.

(iv) Embora a consagração de regimes especiais de tributação agravada para sujeitos com residência ou sede em territórios ou regiões sujeitas a um regime fiscal mais favorável constitua uma realidade que assume contornos de transversalidade no âmbito do sistema fiscal português, no presente apartado dedicamos a nossa atenção à inclusão de tais regimes no âmbito da tributação do património, face à especial problematicidade que consideramos associar-se a tal opção[1897]. Partindo da análise dos agregados normativos que asseguram a disciplina do IMI, do AIMI e do IMT, será possível

[1897] Prevendo o n.º 1 do artigo 63.º-D da LGT, a aprovação pelo membro do Governo responsável pela área das finanças da lista dos países, territórios ou regiões com regime claramente mais favorável, veio a mesma a ser aprovada através da Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro. A domiciliação naqueles territórios apresenta-se relevante no âmbito do IRC em diversos domínios, tais como a limitação da dedução de encargos (n.ºs 3 e 7 do artigo 23.º-A e al. c) do n.º 4 do artigo 45.º -A do CIRC), da exclusão do benefício de regimes de tributação parcial de rendimentos de patentes e outros direitos de propriedade industrial (al. d) do n.º 3 do artigo 50.º -A do CIRC), da exclusão do regime de eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos e da dupla tributação internacional (al. e) do n.º 1 do artigo 51.º, n.º 3 do artigo 51.º-D e n.º 4 do artigo 91.º-A do CIRC), da aplicação de regimes de imputação de rendimentos aos titulares do capital social daquelas entidades (artigo 66.º do CIRC), da aplicação de uma taxa agravada de IRC de 35% (al. i) do n.º 4 do artigo 87.º do CIRC) e da aplicação de taxas de tributação autónoma de 35% e 55% (n.º 8 do artigo 88.º do CIRC). O mesmo sucede no âmbito do IRS, por exemplo, a propósito da colocação de limitações à mudança de residência por parte dos sujeitos passivos (n.ºs 6 e 7 do artigo 16.º do CIRS), da imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado a sujeitos passivos residentes titulares do seu capital social (n.º 3 do artigo 20.º do CIRS), da aplicação de taxas liberatórias de 35% (als. b) e c) do n.º 16 do artigo 71.º do CIRS) e da aplicação de taxas de tributação autónoma de 35% (al. a) do n.º 16 do artigo 72.º e n.º 6 do artigo 73.º do CIRS). Do mesmo modo, ao longo do EBF podem ser encontradas disposições que afastam a aplicação de benefícios fiscais relativamente a rendimentos obtidos ou disponibilizados por tais entidades, a operações nas quais intervenham, etc. Todas estas disposições têm em comum o facto de estabelecerem regimes de tributação mais gravosos para tais sujeitos ou para aqueles que com eles se relacionam, constituindo uma consequência da utilização de soluções normativas de Direito interno (nacional) para combater os fenómenos da evasão e fraude fiscais internacionais.

identificar a consagração de disposições normativas que estabelecem regimes de tributação agravada que são aplicáveis a pessoas coletivas sediadas em territórios com as caraterísticas supramencionadas. Em específico, previu o normador fiscal: no âmbito do IMI, que as pessoas coletivas domiciliadas "em país, território ou região sujeito a regime fiscal claramente mais favorável", para além de resultarem sujeitas a uma taxa (agravada) de 7,5% relativamente aos prédios de que sejam titulares, não beneficiam dos regimes de diferimento do início da tributação no caso de aquisição de terrenos para construção e venda e de aquisição de prédios para venda[1898]; no âmbito do AIMI, a aplicação de uma taxa de imposto (agravada) de 7,5% relativamente a prédios que sejam propriedade de entidades sujeitas a um regime fiscal mais favorável e a exclusão da dedução do montante de imposto pago em sede de IRC[1899]; e, no âmbito do IMT, a aplicação de uma taxa (agravada) de 10%, bem como a exclusão de qualquer isenção ou redução, quando esteja em causa a aquisição de prédios por entidades com sede em país, território ou região sujeito a um regime fiscal mais favorável[1900]. Os regimes de tributação enunciados apresentam dois traços comuns: (i) agravam as cargas fiscais que sobre elas impendem; e (ii) são exclusivamente aplicados a pessoas coletivas, excluindo as pessoas singulares.

Considerando o modo como se encontram configurados, os citados impostos não se apresentam verdadeiramente expostos a riscos de evasão e fraude fiscal, pelo simples facto de os sujeitos titulares ou adquirentes dos prédios serem pessoas coletivas e terem o seu domicílio fixado em território sujeito a um "regime fiscal mais favorável", uma vez que aqueles impostos atendem mais à condição dos bens tributados (concretamente, à sua localização em território nacional) e menos à condição dos sujeitos passivos, tendendo a negligenciar a sua concreta situação (mormente, o seu local de residência ou sede), sem prejuízo de breves laivos de personalização que acabam por incorporar[1901]. Através das soluções normativas enunciadas, o normador fiscal visará, essencialmente, dois objetivos: (i) desincentivar as pessoas coletivas de fixar a sua sede em tais territórios e, assim também, os comportamentos de concorrência fiscal por parte dos Estados que consagram tais

[1898] Cfr., respetivamente, n.º 4 do artigo 112.º e n.º 7 do artigo 9.º e do CIMI. A adoção destas soluções normativas é justificada no próprio preâmbulo do Código, com o intuito de combater a evasão e a fraude fiscal, "face a fenómenos de deslocalização da titularidade de imóveis para países ou regiões com regimes fiscais mais favoráveis".

[1899] Cfr n.º 5 e 6 do artigo 135.º-F e n.º 3 do artigo 135.º-J do CIMI. Veja-se que a revogada Verba 28 da Tabela Geral do CIS – respeitante à tributação de prédios urbanos de elevado valor – também previa a aplicação de uma taxa de 7,5% em tais situações.

[1900] Cfr. n.ºs 4 e 7 do artigo 17.º do CIMT.

[1901] Existindo um prédio em território nacional, será o respetivo "detentor" ou adquirente sujeito aos referidos impostos, independentemente do local onde o mesmo mantenha o seu domicílio, sendo que, em caso de incumprimento, o correspondente crédito fiscal beneficiará de privilégios creditórios que – em princípio – habilitam o credor fiscal a fazer-se pagar pelo valor do referido prédio, ainda que o mesmo venha a ser transmitido a terceiro. Inexistem, portanto, especiais necessidades de prevenção de comportamentos de evasão e fraude fiscal neste contexto.

regimes; e (ii) compensar eventuais perdas de receita em sede de outros impostos (mormente, do IRC) em virtude da fixação da sede de pessoas coletivas em tais territórios. *Trata-se aqui, portanto, de uma instrumentalização dos impostos sobre o património à consecução de objetivos que não lhes dizem diretamente respeito, criando-se regimes especiais de tributação que acabam por perturbar a sistematicidade dos agregados normativos que os disciplinam*. Em todo o caso, as dificuldades associadas à consagração de tais regimes no âmbito de impostos sobre o património não se ficam por aqui.

Uma vez que os regimes de tributação agravada consagrados em sede de IMI e AIMI sejam considerados de modo articulado, torna-se possível evidenciar dois problemas. O primeiro, prende-se com o facto de as pessoas coletivas sujeitas ao pagamento de AIMI também se encontrarem sujeitas ao pagamento do IMI sobre os mesmos prédios[1902], de onde decorre que aquelas acabam por resultar sujeitas a uma taxa global anual de 15% sobre o VPT dos seus prédios[1903]. Significa isto que se aquelas mantiverem os prédios na sua propriedade durante 7 anos, ao fim de tal período, o montante suportado com os referidos impostos superará o próprio VPT dos prédios. Legítimas reservas poderão – a nosso ver – ser colocadas a respeito da compatibilidade deste regime, com o princípio de proibição do confisco[1904]. O segundo problema contende com o facto de o AIMI não incidir de forma transversal sobre todos os prédios sujeitos ao IMI, limitando a sua incidência objetiva a prédios urbanos que se qualifiquem como terrenos para construção ou prédios habitacionais. Poderá, por isso, colocar-se, legitimamente, a questão de saber que tipo de razões – relacionadas com evasão fiscal – fundamentam uma duplicação da carga fiscal incidente sobre prédios urbanos habitacionais e terrenos para construção, mas dispensam desse regime os prédios urbanos «comerciais, industriais ou para serviços» ou da categoria «outros». Para além de não vislumbramos motivos preponderantes que, no contexto do referido regime de tributação agravada, possam justificar uma discriminação fiscal entre categorias de prédios, considerando que se concentram (exclusivamente) na pessoa do sujeito passivo (concretamente, no local que escolheu para a sua sede) as razões para a aplicação do referido regime, tal opção não encontra paralelo no âmbito do IMI, no qual todas as categorias de prédios – urbanos de todas as categorias e também rústicos – se encontram sujeitas a tributação agravada, desde que o respetivo titular seja uma pessoa coletiva que mantenha a respetiva sede num território com as

[1902] Como tivemos oportunidade de referir em outro momento da presente investigação, para as pessoas coletivas, o AIMI apresenta-se como uma mera duplicação do IMI em relação aos prédios integrados no seu âmbito aplicativo, uma vez que o imposto não fica dependente da existência de agregado patrimonial imobiliário de elevado valor, incidindo sobre os mesmos independentemente do seu valor.

[1903] Ou seja, 7,5% de IMI, acrescida de 7,5% de AIMI.

[1904] A propósito da proibição de confisco enquanto limite constitucional imposto à concretização infralegal do regime dos impostos, cfr. Ponto 2.1.7 da Parte I

caraterísticas supramencionadas. Não se apresenta livre de dificuldades, por isso, a compatibilização das normas que estabelecem esta especial oneração das pessoas coletivas detentoras de prédios urbanos para habitação ou terrenos para construção, com padrões normativos de ordem constitucional, tais como o princípio da igualdade ou o princípio da proteção da livre iniciativa económica privada.

3.12. Excessos da privatização da gestão fiscal

Através do recurso ao conceito de privatização da gestão fiscal pretendemos assinalar um fenómeno que consiste no aproveitamento do aparato organizatório e funcional privado para o desenvolvimento de tarefas de administração dos impostos, traduzindo a passagem de um modelo de gestão fiscal de intervenção administrativa necessária para um modelo em que aquela intervenção assume caráter tendencialmente subsidiário.

Em abstrato, a condução das tarefas de aplicação normativa fiscal pode, alternativamente, ser colocada sob a exclusiva *responsabilidade* da Administração fiscal, ou corresponder a uma articulação de esforços entre aquela e os contribuintes (e demais obrigados fiscais). No primeiro caso, caberá à Administração fiscal, através do desenvolvimento dos procedimentos tributários legalmente previstos, definir e comunicar aos contribuintes os contornos das prestações fiscais por estes devidas, o que significa que a intervenção administrativa não poderá ser dispensada, resultando os contribuintes colocados numa posição passiva e de expetativa perante ela, limitando-se a aguardar a comunicação dos atos tributários que os tenham por destinatários e, na ausência deles, resultarão desobrigados da realização de qualquer prestação fiscal. A superação deste modelo traduz a emergência de regimes jurídicos que assumem a atuação da Administração fiscal como meramente pontual (limitando-se à prática de atos tributários que tomam por base as realidades fiscais tal como resultam declaradas pelos contribuintes, cuja prática, aliás, se encontra frequentemente automatizada) ou até eventual (sendo dispensada desde que os particulares cumpram pontualmente as obrigações fiscais acessórias de colaboração que lhe são impostas e exigida, apenas, quando aquelas sejam incumpridas)[1905]. Assim, ainda que em certos casos a intervenção da Administração fiscal tenha lugar no contexto do normal desenvolvimento das relações jurídicas fiscais, sendo coordenada com a emissão de atos jurídicos pelos privados que preparam a sua decisão (por exemplo, através da declaração de realidades fiscais)

[1905] No âmbito de um modelo de gestão fiscal privatizado, a aplicação normativa fiscal tende a assentar em dois modelos distintos: num primeiro modelo, em que as tarefas de liquidação e entrega do quantitativo de imposto devido correm por conta exclusiva dos privados; num segundo modelo, em que, apesar daquelas tarefas não correrem por conta exclusiva dos privados, é deles exigida a prática de um amplo complexo de atos no sentido da preparação do ato de liquidação praticado pela Administração fiscal, produzido de forma automática e informatizada.

e acabando por assumir natureza meramente confirmativa da atuação privada (como, por exemplo, sucede no caso do IRS), a intervenção daquela tende a ser deslocada para o domínio do desenvolvimento patológico das relações jurídicas fiscais, intervindo no contexto da reação do sistema fiscal a comportamentos juridicamente desconformes, fiscalizando e emitindo atos tributários com propósitos corretivos, retificativos ou substitutivos dos atos jurídicos praticados pelos contribuintes e demais obrigados fiscais. De um modo simples, trata-se da imposição da execução de tarefas de gestão fiscal aos privados (contribuintes ou não), os quais são colocados (sempre por via legal) na condição de agentes auxiliares do Estado no âmbito das funções públicas de arrecadação (amplamente concebida) de receitas fiscais[1906].

Esta requisição legal dos sujeitos privados para a execução de tarefas públicas é conduzida através da introdução no sistema fiscal de normas jurídicas que alteram a forma como a Administração fiscal e aqueles se relacionam na realização do fenómeno do imposto. A substituição de uma lógica de necessidade da intervenção administrativa ao nível do desenvolvimento das tarefas de gestão fiscal por uma lógica de subsidiariedade dessa mesma intervenção, pressupõe a previsão normativa de um complexo de obrigações fiscais de natureza bastante heterogénea, cuja articulação será suscetível de conduzir ao normal desenvolvimento das relações jurídicas fiscais, sem que para o efeito se exija a intervenção da Administração ou, em alternativa, se exija a sua intervenção em níveis bastante reduzidos. Estas obrigações podem ser designadas por obrigações fiscais acessórias de colaboração, configurando vínculos obrigacionais autónomos (ainda que) de natureza acessória, previstos em normas jurídicas fiscais que determinam a adstrição de certos sujeitos à realização de uma prestação de natureza fiscal, consistente na assunção de um comportamento de colaboração (não remunerada, deve-se notar) no desenvolvimento das tarefas de gestão fiscal, a cujo incumprimento correspondem consequências jurídicas autónomas.

Neste contexto, a relação jurídica fiscal complexifica-se objetiva e subjetivamente, passando a ser integrada por um crescente número de obrigações fiscais acessórias de colaboração, que impendem não apenas sobre sujeitos que integram o vínculo jurídico fiscal principal (constituído pela obrigação de imposto), mas também sobre outros sujeitos colocados fora dele, mas que são chamados à relação para que colaborem no desenvolvimento das tarefas de administração dos impostos. Através da consagração de uma complexa teia de obrigações fiscais acessórias de colaboração – tais como a autoliquidação, a declaração de realidades fiscais, a manutenção de contabilidade organizada, a retenção na fonte, a faturação, a repercussão fiscal, etc. –, passa a ser possível o nascimento da

[1906] Em geral, sobre o fenómeno em análise, ver, o nosso, SILVA, Hugo Flores da, A privatização do sistema de gestão fiscal, cit.

obrigação de imposto (com a ocorrência do respetivo facto tributário) e o seu cumprimento, sem que para o efeito se exija uma qualquer intervenção por parte da Administração fiscal, ou dela se exigindo uma intervenção de caráter meramente pontual. Em vez de resultarem colocados numa posição eminentemente passiva, na qual se limitariam a aguardar que lhes fosse dado conhecimento dos atos da Administração fiscal definitórios da sua situação fiscal individual, os sujeitos privados passam a assumir uma posição de colaboração ativa no desenvolvimento das atividades de gestão fiscal, libertando, dessa forma, a Administração fiscal para tarefas de outro tipo, eminentemente confirmatórias ou fiscalizadoras.

Em todo o caso, a subsidiariedade da intervenção administrativa não comporta a sua exclusão, uma vez que a mesma assenta num pressuposto essencial: o cumprimento integral e pontual das obrigações fiscais pelos obrigados fiscais. Assim, em caso de desenvolvimento patológico das relações jurídicas fiscais, a lógica enunciada será invertida, passando a intervenção da Administração a ser obrigatória. Por outras palavras, não está em causa um abandono das tarefas de administração dos impostos por parte da Administração fiscal, mas da reconversão do seu papel, o qual tende a deslocar-se para uma fase de controlo do pontual cumprimento pelos sujeitos privados das respetivas obrigações de colaboração. Com efeito, a privatização fiscal, para além de evidenciar uma lógica de "cidadão funcionário tributário", pressupõe que a administração fiscal assuma uma posição de garante relativamente à conformidade jurídica da execução de tarefas de gestão fiscal pelos privados. Nessa medida, o fenómeno pode ser associado a um duplo movimento de deslocação das competências de gestão fiscal: um movimento externo, consistente na deslocação das competências tradicionalmente atribuídas à administração fiscal para os privados; e um movimento interno, consistente na passagem de uma administração ativa, encarregada da liquidação e cobrança da generalidade dos impostos, para uma administração de controlo, limitada a tarefas de controlo e fiscalização da administração ou gestão dos impostos a cargo predominantemente dos particulares.

O modelo de gestão fiscal profundamente privatizado a que se faz referência não dispensa, portanto, um adequado conhecimento do tecido normativo fiscal por parte dos sujeitos privados (contribuintes e terceiros), dos quais se exige laboriosas tarefas de interpretação e qualificação jurídica para que cumpram corretamente as respetivas obrigações acessórias de colaboração a que resultam legalmente vinculados, e sob a cominação de, não o fazendo, resultarem sujeitos a consequências jurídicas especialmente gravosas, tais como o pagamento de juros compensatórios ou a sujeição a sanções de natureza contraordenacional e criminal.

Tomando em consideração os três principais impostos do sistema fiscal, verifica-se que: ainda que a liquidação de IRS constitua competência da administração fiscal (heteroliquidação), a mesma encontra-se dependente do cumprimento de um amplo conjunto de obrigações de natureza declarativa pelo sujeito passivo, uma vez que as normas fiscais lhe impõem o conhecimento dos diferentes tipos e rendimentos sujeitos ao imposto, as deduções específicas aplicáveis a cada um deles, as isenções e créditos fiscais de que possa beneficiar, para que se revelem capazes de promover o respetivo enquadramento declarativo; o IRC, cuja liquidação opera em regime de autoliquidação – constituindo, portanto, competência do próprio sujeito passivo –, assenta num intrincado modelo de apuramento do montante de imposto a pagar, que mantém uma íntima relação com as normas de natureza contabilística, forçando o sujeito passivo a socorrer-se de apoio técnico especializado (integrando-os na sua estrutura ou sem regime de "outsourcing"), para que se torne capaz de dar cumprimento às respetivas obrigações de colaboração fiscal, que culminarão com o apuramento do imposto devido e respetiva entrega nos cofres do Estado; a tributação em sede de IVA, pese embora assente (genericamente) num regime de repercussão fiscal que permite deslocar o consumidor final dos bens e serviços para o exterior da esfera aplicativa do imposto (limitando-se o mesmo a suportar o encargo económico do seu pagamento), acaba por vincular os prestadores de serviços e transmitentes de bens (os quais assumem a qualidade de sujeitos passivos) ao cumprimento de obrigações de natureza declarativa, de faturação e de autoliquidação do imposto, o que deles exige o domínio de matérias cuja aplicação nem sempre se apresenta simples, como será, nomeadamente, o caso da localização das operações, dos diversos regimes de isenção, dos regimes de taxas subjetiva e objetivamente diferenciados ou a aplicabilidade de regimes de isenção diferenciados.

Os privados são, portanto, colocados numa posição de colaboração forçada e gratuita — enfatize-se, uma vez mais, este aspeto — com o Estado (amplamente considerado), no desenvolvimento de tarefas de natureza pública, assumindo, inclusivamente, na sua esfera jurídica, os próprios riscos dessa atividade, tornando-se pertinente a questão do controlo da conformidade constitucional de muitas das soluções através das quais este fenómeno de privatização se manifesta, designadamente nas situações em que as mesmas extravasem as fronteiras do que se possa considerar tolerável[1907].

Outros casos poderiam aqui ser convocados para ilustrar os (eventuais) excessos da privatização da administração dos impostos, em todo o caso, tomemos em consideração os seguintes.

[1907] Para uma análise às limitações impostas à constituição de tais obrigações, cfr. SILVA, Hugo Flores da, Privatização do Sistema de Gestão Fiscal, Coimbra Editora, Coimbra, 2014, 503 e seguintes.

(i) No contexto do AIMI, o legislador consagrou – no artigo 135.º-D do CIMI – a possibilidade de os sujeitos passivos casados ou em união de facto optarem pela tributação conjunta, caso em que o valor dos prédios na respetiva titularidade será considerado de modo agregado, mas passam a beneficiar de uma dedução à matéria tributável que corresponderá ao dobro da que se encontra prevista para cada contribuinte individualmente considerado[1908]. Embora este regime se revele – em todo e qualquer caso – mais vantajoso para os sujeitos que dele possam beneficiar, na redação original do referido artigo exigia que os contribuintes manifestassem, anualmente e dentro de um determinado período de tempo, se pretendiam ou não beneficiar da aplicação tal regime. A exigência de uma manifestação periódica da intenção de beneficiar do referido regime, para além de se revelar desnecessária, face à possibilidade de assumir por defeito a aplicação desse regime aos contribuintes que reunissem as condições para dele beneficiar (informações essas que, aliás, se encontram na disponibilidade da administração fiscal, que as obtém por outras vias), acabava por potenciar os casos em que aqueles acabavam por ser excluídos do regime citado por mero efeito de, negligentemente, deixarem passar o prazo sem comunicar a intenção de dele beneficiar. Reconhecendo o problema enunciado – e na sequência das pressões a que foi sujeito –, o legislador fiscal procurou assegurar o seu suprimento por via da adição do n.º 6 ao artigo, passando a prever-se que a opção feita num dado exercício será aplicável até que a ela se renuncie[1909]. De modo semelhante, e, portanto, sujeito à mesma análise, prevê o n.º 1 do artigo 2.º-B do CIRS a necessidade de os contribuintes "optarem" por um regime de isenção parcial de rendimentos – sob pena, portanto, de o mesmo não ser aplicado –, quando a alternativa (a sua não aplicação) nenhuma vantagem lhes traria.

(ii) Um outro exemplo prende-se com o excessivo reforço do elemento garantia das relações jurídicas fiscais. Como explicamos, o fenómeno em análise, para além de assentar na construção de uma rede de obrigações fiscais de colaboração através das quais os sujeitos privados são (coercivamente) chamados a participar nas tarefas de administração dos impostos, comporta uma importante dimensão de transferência do risco para a esfera destes, passando os mesmos a ser sujeitos a penalizações e sanções quando não lhes deem pontual execução. Se, por um lado, é certo que o efetivo funcionamento do sistema dependerá da consagração deste tipo de consequências – sob pena de se registar incumprimento generalizado das prescrições normativas fixadas neste contexto –, por outro lado importa assegurar que as mesmas não se revelem excessivas, face aos interesses que visam assegurar. A associação de múltiplas e diversificadas consequências jurídicas desfavoráveis às

[1908] Ou seja, a dedução de € 600.000,00, prevista na al. a) do n.º 2 do artigo 135.º-C do CIMI, será considerada pelo valor de €1.200.000,00, caso exista tal opção.

[1909] Disposição introduzida pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro (LOE18).

situações de incumprimento das obrigações fiscais poderá revelar-se excessiva. O problema que se refere regista-se com especial evidência no contexto do IUC. Trata-se de uma figura impositiva que assenta num procedimento de liquidação administrativa de iniciativa provocada, no qual cabe ao próprio sujeito passivo, dentro de um mesmo prazo legalmente definido: solicitar (eletronicamente) a emissão da liquidação do imposto, a qual é instantaneamente produzida e notificada por um sistema informático da administração fiscal; e proceder ao pagamento da prestação tributária assim determinada[1910]. Com o propósito de acautelar o cumprimento destas obrigações fiscais pelos contribuintes, para além do pagamento de juros (os quais serão moratórios quando o tributo se encontre liquidado e compensatórios quando não o esteja e o retardamento seja imputável ao sujeito passivo) e da instauração de uma execução fiscal com vista à cobrança coerciva dos valores em dívida, cumulam-se os seguintes regimes: (a) aplicação de sanções contraordenacionais; (b) apreensão ou imobilização imediata do veículo, até ao cumprimento das obrigações em falta; e (c) consagração de um privilégio creditório mobiliário especial, incidente sobre o veículo ao qual respeita a tributação, abrangendo para além do montante da prestação tributária, o valor das coimas e das despesas de remoção e armazenagem do veículo[1911]. A cumulação de diversas consequências e mecanismos tendentes a assegurar a cobrança dos valores ficais em presença poderá revelar-se exagerada, atingindo desproporcionalmente a esfera jurídica dos sujeitos visados[1912].

(iii) No quadro do IMT, prescreve-se que determinados profissionais (v.g., advogados, notários ou outras entidades com competência para autenticar documentos particulares) não podem proceder à prática de certos atos através dos quais se opere a transmissão de bens imóveis, sem que, previamente, os sujeitos passivos intervenientes façam prova do cumprimento dos deveres de apresentação de declaração e de pagamento do tributo, através da junção do respetivo comprovativo. Ainda no âmbito do mesmo imposto, os advogados devem submeter à Direcção-Geral dos Impostos, até ao dia 15 de cada mês, a relação dos atos ou contratos, sujeitos a IMT ou dele isentos, efetuados

[1910] A propósito da questão, cfr. SILVA, Hugo Flores da, O Imposto Único Automóvel..., cit.

[1911] Artigos 21.º e 22.º do CIUC. A propósito da previsão de consequências contraordenacionais para o incumprimento de obrigações principais, ver o Ponto 1.2.7. Para além disso, não deixará, quanto a nós, de se revelar problemática a solução de fazer abranger no âmbito dos privilégios creditórios dívidas de natureza contraordenacional. Os interesses públicos subjacentes à arrecadação de receitas fiscais (ou tributárias) contendem, essencialmente, com a satisfação das necessidades financeiras públicas, por aí se legitimando o estatuto preferencial que é assegurado ao credor tributário no concurso com os demais credores. No entanto, os interesses públicos subjacentes à aplicação de coimas não são (ou não devem ser) de natureza financeira, mas preventiva ou repressiva, pelo que a solução de conferir um estatuto de preferencialidade ao respetivo credor em relação aos demais poderá encontrar algumas dificuldades, quando confrontada com o teste de proporcionalidade a que resultam sujeitas as soluções legais de natureza restritiva de direitos, liberdades e garantias e direitos análogos – concretamente, o direito de propriedade dos demais credores. Repare-se que, pese embora, o incumpridor seja o sujeito passivo, esta solução de reforço das garantias associadas à cobrança do valor da coima acaba por prejudicar terceiros, os demais credores daquele.

[1912] Violando assim as exigências decorrentes do n.º 2 do artigo 18.º da CRP.

no mês antecedente. Dessa relação deverão constar, relativamente a cada um deles, o nome dos contratantes, o número, data e importância dos documentos de cobrança, o número matricial dos prédios objeto de transmissão e respetivas freguesias, as fotocópias das procurações que confiram poderes de alienação de bens imóveis em que, por renúncia ao direito de revogação ou cláusula análoga, o representado deixe de poder revogar a procuração, bem como dos respetivos substabelecimentos[1913]. Estes profissionais, quando, de algum modo, hajam colaborado na falta da liquidação ou da arrecadação do imposto – designadamente, por não terem exigido a apresentação dos documentos comprovativos do pagamento ou da isenção –, tornam-se solidariamente responsáveis com o sujeito passivo pelo pagamento do imposto.

(iv) No contexto da reação aos fenómenos de poupança fiscal juridicamente desconformes ("combate ao planeamento fiscal abusivo"[1914]), observa-se a criação de um complexo de deveres de comunicação, informação e esclarecimento aos quais resultam adstritos certos "promotores"[1915]. Este conceito será preenchido pelos advogados, os solicitadores, os revisores oficiais de contas, os técnicos oficiais de contas e as respetivas sociedades, assim como outras entidades que prestem serviços de contabilidade, os quais se encontram legalmente vinculados a comunicar à administração fiscal – mediante a descrição pormenorizada – os esquemas ou atuações de planeamento fiscal que desenvolvam junto dos respetivos clientes ou outros interessados, sob pena de – em caso de incumprimento – resultarem sujeitos a sanções de natureza contraordenacional[1916]. A informação a prestar inclui, nomeadamente, a indicação e caracterização dos tipos negociais, das estruturas societárias e das operações ou transações propostas ou utilizadas, bem como da espécie e configuração da vantagem fiscal pretendida, como ainda a indicação da base legal a que se afere[1917]. As obrigações de comunicação descritas não são prejudicadas pela existência de dever de sigilo a que o profissional visado se encontre legalmente sujeito, o que, apesar da previsão da expurgação de qualquer indicação nominativa na comunicação realizada pelo promotor, poderá, ainda assim, conduzir

[1913] Cfr. artigo 49.º do CIMT.

[1914] Não podemos deixar de salientar a falta de rigor inerente à utilização do conceito de "planeamento fiscal abusivo", uma vez que, se o planeamento fiscal constitui um comportamento lícito, mediante o qual o sujeito passivo promove a obtenção de um resultado de afastamento, desoneração ou diferimento fiscal num plano de perfeita conformidade com o ordenamento jurídico, carece de sentido referi-lo como abusivo, a não ser, claro, que se conceba como abusiva a conformação da atuação do sujeito passivo às prescrições legais. De facto, apenas se revelará legítimo o "combate" aos comportamentos de poupança fiscal que se revelem desconformes com a juridicidade.

[1915] Cfr. Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro.

[1916] Cfr. artigo 5.º, n.º 3 do artigo 7.º, e artigo 17.º do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro. As obrigações informativas em presença dirigem-se a um específico problema que se relaciona com a criação e comercialização por intermediários fiscais de esquemas pré-fabricados que se dirigem à obtenção de poupanças fiscais.

[1917] Cfr. artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro.

à identificação dos respetivos clientes, nas situações em que as caraterísticas do esquema em causa permitam reduzir significativamente o número de contribuintes que dele seriam suscetíveis de beneficiar[1918]. Trata-se, no fundo, de exigir dos referidos "promotores" uma colaboração que, para além de em certos casos poder ferir de modo significativo a própria relação de confiança em que, muitas das vezes, assenta a prestação dos seus serviços, se revelará suscetível de prejudicar ou inviabilizar a rentabilização futura do trabalho desenvolvido por aqueles junto de outros clientes. Veja-se que a informação recolhida, para além de poder ser utilizada no contexto da conceção de propostas de alteração normativa e da seleção dos sujeitos a inspecionar no exercício da ação de inspeção tributária, é objeto de organização e divulgação pública, ficando à disponibilidade de outros "promotores" que possam rentabilizar a sua utilização[1919].

***

Não será desrazoável admitir que os regimes descritos, desenhados de modo especialmente restritivo dos direitos de sujeitos que nem sequer são contribuintes, poderão revelar-se problemáticos do ponto de vista da respetiva conformidade jurídico-constitucional, nomeadamente por violação do princípio da proporcionalidade, o qual demanda que qualquer medida de tal natureza (restritiva ou impositiva) obedeça às exigências de adequação, necessidade e proporcionalidade (em sentido estrito), o que poderá não ser o caso. Embora assumam contornos de imprescindibilidade no contexto de um sistema fiscal privatizado que delas se vai "alimentando" e ainda que ao seu cumprimento não se associe um imediato desfalque patrimonial na esfera jurídica dos contribuintes e terceiros que a elas resultem vinculados, a instituição de obrigações fiscais declarativas compreende o estabelecimento de desvios à liberdade dos sujeitos privados estabelecerem de forma autónoma a sua conduta e determinarem a sua atuação em função de interesses que lhe são próprios, associando-se-lhes custos, ainda que indiretos, de natureza variável e de expressão não negligenciável[1920]. Sendo estabelecidas por via legal e assumindo natureza marcadamente restritiva, a sua constituição deverá orientar-se pelo referido princípio da proporcionalidade, o que significa, por exemplo, que, em princípio, deverão ser afastadas as obrigações fiscais de natureza declarativa que: se reportem a informação desnecessária ou irrelevante; se apresentem demasiado extensas ou detalhadas, quando considerados os propósitos informativos a satisfazer; não se revelem aptas a assegurar as necessidades informativas visadas; e

[1918] Cfr. artigos 11.º e 12.º do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro.

[1919] Cfr. artigos 13.º-15.º do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro.

[1920] Como, por exemplo, o tempo gasto com o preenchimento de declarações fiscais, os custos suportados com a contratação de apoio especializado ou a aquisição de *hardware* e de *software* específico.

respeitem a informações às quais a administração fiscal tem acesso, de forma fidedigna, por outros meios. Compreende-se, neste sentido a necessidade de superar as situações de obrigações declarativas que se revelem excessivas, como sucedeu no caso assinalado no ponto (i). Do mesmo modo, ainda que o reforço dos instrumentos que visam assegurar o cumprimento das obrigações fiscais constitua uma necessidade inevitável no contexto de um sistema de gestão fiscal cujo regular desenvolvimento se encontra na dependência de atuações de sujeitos privados, não deverão ser desproporcionados relativamente aos interesses que visam acautelar. O exemplo abordado no ponto (iii) reflete, de modo que julgamos bastante claro, o exagero em que pode incorrer a preocupação em assegurar o cumprimento das obrigações fiscais, traduzindo uma cumulação de soluções normativas que parecem ir muito para além daquilo que se revelaria necessário para desincentivar o incumprimento e proteger o crédito tributário. No que respeita aos casos assinalados nos pontos (iii) e (iv), para além de se revelar problemática a captura de entidades profissionais privadas para a prossecução do Interesse público de arrecadação da receita fiscal, uma vez que o credor tributário tem ao seu dispor um arsenal garantístico suficientemente forte para acautelar tal objetivo (execução fiscal, derrogação do sigilo bancário, medidas cautelares administrativa, etc.), as próprias liberdades de exercício de profissão e de iniciativa privada – as quais se encontram constitucionalmente garantidas pelos artigos 47.º e 61.º da CRP – podem ser colocadas em crise, na medida que delas decorre em matéria fiscal a exigência de que os regimes jurídicos não impliquem distorção (i) da liberdade de escolha, nem impliquem impedimentos ou discriminação no exercício de qualquer profissão[1921]; e (ii) da liberdade quanto ao exercício de atividades económicas, que abrange quer o acesso à iniciativa, o exercício orgânico, a liberdade de estabelecimento, quer a direção ou gestão, a liberdade de empresa em sentido estrito[1922]. Poderá suceder que a oneração de certas categorias de profissões e atividades com obrigações fiscais de colaboração que se reportam à situação fiscal de terceiros e nem sequer lhes dizem diretamente respeito, mas que comportam custos imediatos com o seu cumprimento e até (eventuais) lucros cessantes[1923], se revele desigualitária, impeditiva da livre escolha e exercício da profissão e da liberdade quanto ao exercício de atividades económicas[1924].

[1921] Para uma densificação do âmbito de proteção constitucional conferido à liberdade de exercício de profissão, cfr. CANOTILHO, José Joaquim Gomes, MOREIRA, Vital, Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I, cit., página 653; MIRANDA, Jorge, MEDEIROS, Rui, Constituição Portuguesa Anotada, Tomo I, cit., páginas 474 e 475; e MIRANDA, Jorge, Liberdade de Trabalho e Profissão, in Escritos Vários sobre Direitos Fundamentais, Princípia, Estoril, 2006, página 207 e seguintes.

[1922] Para uma densificação do âmbito de proteção constitucional conferido à liberdade de iniciativa económica, cfr. CANOTILHO, José Joaquim. Gomes, MOREIRA, Vital, Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I, cit., páginas 788 e 789; e MIRANDA, Jorge, MEDEIROS, Rui, Constituição Portuguesa Anotada, Tomo I, cit., página 144; MIRANDA, Jorge, Iniciativa Económica, cit.., páginas 179 e 180.

[1923] Pense-se, por exemplo, na perda de clientes em virtude de uma quebra da relação de confiança, face à divulgação de informação protegida pelo dever de sigilo, que se assumia assegurado. Veja-se que a dimensão de liberdade de exercício da profissão escolhida comporta o próprio direito ao sigilo

4. Consequências das disrupções sistémicas

A qualificação de determinado agregado de normas como um sistema pressupõe a observância de certas exigências, as quais poderão ser cumpridas em maior ou menor medida. As exigências de sistematicidade e completude deverão ser apreendidas como tendências — deseja-se que *fortemente tendenciais*, se a expressão é possível —, o que significa que, em função do cumprimento que recebam, o sistema poderá considerar-se mais próximo ou afastado de um ideal de "perfeição sistémica".

A presença das disrupções sistémicas que observamos ao longo do Ponto 3., para além de contribuir para que o sistema fiscal se afaste da sua representação ideal, reflete-se através de um conjunto de consequências mais ou menos concretas. Dedicaremos os pontos que se seguem à identificação e análise de algumas das principais consequências decorrentes das disrupções sistémicas que tivemos oportunidade de assinalar. Com consciência da existência de outras, no presente apartado trataremos de abordar as seguintes: (i) a erosão do interesse público; (ii) a instabilidade fiscal; (iii) a dupla/múltipla tributação; (iv) a criação de um ambiente desfavorável ao investimento e à fixação contribuintes; (v) o crescimento da litigiosidade; e (vi) o potenciamento da evasão e fraude fiscais.

Salientamos, novamente, que as realidades sugeridas encontram frequentemente espaços de confluência e mesmo de sobreposição, de modo que não é de excluir, por exemplo, que certas debilidades possam simultaneamente ser consequências e vice-versa.

4.1. Erosão do Interesse Público

O caráter aberto e participativo da democracia acaba por consentir que, no processo de feitura das leis fiscais, sejam auscultados os diversos interesses e sensibilidades que possam, de alguma forma, ser por elas afetados. A recolha dos seus contributos poderá ter de positivo o facto de permitir eventuais ajustes às normas fiscais, de modo a assegurar a sua maior adequabilidade aos objetivos que têm por subjacentes e à específica posição dos sujeitos que têm por destinatários. Não poderá – ou, pelo menos, não deverá – esta auscultação ter por consequência uma qualquer subalternização dos específicos interesses públicos (secundários) que através das normas fiscais se pretende assegurar, perante os concretos interesses particulares de certos grupos de empresas, de certos

---

profissional no âmbito correspondente à natureza e à deontologia de cada profissão, bem como o direito de não ser privado, senão nos casos e nos termos da lei e com todas as garantias, do exercício da profissão. Cfr. MIRANDA, Jorge, MEDEIROS, Rui, Constituição Portuguesa Anotada, Tomo I, cit., páginas 475 e 476; e MIRANDA, Jorge, Liberdade de Trabalho e Profissão, cit., páginas 208 e 209.

[1924] Numa outra perspetiva, também a reserva da vida privada dos contribuintes (que se julgaria assegurada face aos deveres de sigilo impendentes sobre os profissionais a respeito de informação de natureza económica, financeira e tributária), poderá ver-se desmedidamente restringida, face à quebra de tais deveres, imposta pelas normas fiscais.

sectores económicos ou certos grupos de pressão. Este será, no entanto, um perigo real, a partir do momento em que toma início o processo de desabstração da lei fiscal que tivemos oportunidade e de analisar. A especial capacidade que certos grupos de interesses privados têm demonstrado para investir sobre o poder legiferante desenvolvido em matéria de impostos e condicionar a atuação deste em seu proveito, torna legítimo falar de um processo de "erosão do Interesse público", com o propósito de assinalar que, embora aquele deva constituir o (exclusivo) parâmetro orientador da atuação dos poderes públicos (onde se inclui o poder de fazer leis[1925]), a realidade revela-nos que o mesmo acaba, em certos casos, por sofrer desvios em virtude da consideração da especial proteção conferida a determinados interesses privados[1926]. Este processo de infiltração de interesses privados no processo legiferante acaba por se traduzir na pulverização de regimes especiais e excecionais – tais como isenções, reduções de taxas, majorações de deduções, etc. –, que permitem a certos contribuintes subtrair-se aos regimes fiscais genericamente enformados segundo uma lógica de interesse público.

O conceito de "Interesse público" tem por subjacente uma ideia de transcendência em relação ao plano individual, deslocando o discurso para um plano comunitário, por referência a um conjunto de interesses manifestados por todos ou por uma maioria significativa de membros de uma determinada comunidade, pelo facto de nela resultarem integrados[1927], daqui decorrendo, inclusivamente, a possibilidade de uma parcela da comunidade – com maior ou menor expressão – não reconhecer certo interesse como público, o que não prejudicará a necessidade de se conformar com a respetiva realização[1928]. O conceito apela, portanto, a uma lógica supraindividual ou comunitária que não se deixa confundir com um simples somatório de interesses privados, tornando-se, assim, possível falar de "interesses comunitários", "interesses gerais" ou "interesses coletivos", pelos quais se deverá orientar a comunidade organizada sob a forma estadual, por oposição a "interesses particulares" ou

[1925] De modo particularmente ilustrativo, FREITAS DA ROCHA apresenta-o como "o farol orientador do desempenho público", ao qual se encontram subordinados todos os atores públicos em todas as suas atuações. Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Sustentabilidade e finanças públicas responsáveis, Urgência de um direito financeiro equigeracional, 2012, disponível em http://repositorium.sdum.uminho.pt.

[1926] "O tratamento fiscal desagravado concedido aos rendimentos empresariais, decorre, em grande medida, da abusiva utilização de regimes especiais e benefícios fiscais, daí decorrendo prejuízos para a defesa dos interesses públicos, uma vez que tais medidas são, em geral, dirigidas, não à tutela de interesses gerais, mas ao propósito de assegurar a satisfação de pretensões mais ou menos minoritárias que, por isso, não favorecem "os contribuintes", mas "certos contribuintes". Cfr. GONZALEZ, Clemente Checa, *Globalización económica y principios tributarios*, cit., 89.

[1927] Segundo HÉCTOR ESCOLA, "o interesse público é o resultado de um conjunto de interesses partilhados e coincidentes de um grupo maioritário de indivíduos, que se atribui a toda a comunidade como consequência dessa maioria, e que encontra a sua origem na vontade axiológica desses indivíduos, aparecendo com um conteúdo concreto e determinável, actual, eventual ou potencial, pessoal e que lhes respeita directamente, podendo reconhecer nele a sua própria vontade e valoração, prevalecendo sobre os interesses individuais que a ele se oponham ou o afectem, os quais remove ou substitui, sem os aniquilar". Cfr. ESCOLA, Héctor Jorge, *El Interés Público como Fundamento del Derecho Administrativo*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1989, página 249.

[1928] De facto, cada indivíduo terá uma conceção própria daquilo que será o interesse público e, nessa medida, existiriam tantos interesses públicos quanto os indivíduos na comunidade. Cfr. BUCHANAN, James M., TULLOCK, Gordon, *The Calculus of Consent...*, cit., 205.

"interesses individuais", pelos quais se orientam os membros da comunidade, individualmente considerados[1929]. Como aponta FREITAS DA ROCHA[1930], observa-se uma tendencial equiparação entre "interesse público" e "interesse comunitário", a partir de "um processo relacional e dialético de base axiológico-jurídica", que pode ser sintetizado nos seguintes termos: uma vez identificados, os valores essenciais para a convivência social merecedores de tutela jurídica são absorvidos pelo sistema jurídico sob a roupagem de "bens jurídicos", e aqueles que possam considerar-se fundamentais são erigidos à categoria de "bens jurídicos fundamentais", por via da respetiva constitucionalização. A partir deste processo, é revelado um conjunto de necessidades de caráter supraindividual, cuja satisfação constituirá o objeto de atuação dos atores públicos[1931]. Satisfazer estas necessidades corresponderá a satisfazer o interesse público, uma atividade da qual não podem demitir-se os atores públicos[1932]. Neste ponto, cumprirá proceder a uma precisão, que passa pela diferenciação dos conceitos de Interesse público primário e secundário. O "Interesse público primário" tem um âmbito geral e indiferenciado, assumindo-se como um conceito material que existe como uma necessidade pública, independentemente do respetivo reconhecimento pelo Estado[1933]. De modo simples, corresponderá à necessidade de assegurar as condições das quais depende a manutenção da vida em sociedade. Assim, em termos finalísticos, será apreendido como a expressão dos fins primordiais que caraterizam o Estado enquanto forma de organização social, exprimindo-se na composição das necessidades do grupo com vista à realização da Paz social[1934]. Uma vez que de tanto dependerá a realização deste objetivo, em termos instrumentais, "materializa-se na manutenção do edifício constitucionalmente desenhado do Estado de Direito, dos pontos de vista institucional, jurídico e político"[1935]. Por sua vez, o conceito de "interesse público secundário" tem um âmbito delimitado na totalidade composta pelo interesse público primário, correspondendo a cada um dos interesses individualizados pelo legislador como elementos de integração do interesse público primário, na medida em que contribuem para a sua realização. Assim, interesse público primário será captado pelo legislador, ao qual caberá a

---

[1929] O que, em todo o caso, não significa estejam uns e outros irremediavelmente destinados a colocar-se em oposição, podendo verificar-se uma sintonia na realização de uns e outros.

[1930] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Sustentabilidade e finanças públicas responsáveis, cit., 5-6.

[1931] O Estado continua a ser a única plataforma que se revela apta a definir o interesse comum e que dispõe do instrumental jurídico necessário para a satisfação – de acordo com critérios democráticos – dos interesses comuns. Cfr. ARBOS, Xavier, *La crisis de la regulacion estatal*, cit., 280.

[1932] Ao contrário do que sucede com o interesse privado, cuja satisfação não se encontra na disponibilidade do particular a que o mesmo respeite, o interesse público tem sempre que ser satisfeito. Cfr. SOARES, Rogério Ehrhardt, Interesse Público, Legalidade e Mérito, Atlântida, Coimbra, 118.

[1933] Neste sentido, cfr. SOARES, Rogério Ehrhardt, Interesse Público...cit., 101-108.

[1934] Em termos próximos, cfr. ANDRADE, Vieira de, *Interesse Público, in* Dicionário Jurídico da Administração Pública, Volume IV, diretor: José Pedro Fernandes, consultor da direção: Prof. Doutor Afonso Rodrigues Queiró, Lisboa, 1993, 277.

[1935] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Direito da Despesa Pública, Almedina, Coimbra, 2019, 103.

definição dos interesses públicos secundários, ou seja, as necessidades coletivas que reclamam satisfação[1936]. A consideração dos interesses públicos secundários (como será, por exemplo, o caso dos interesses na satisfação das carências – necessidades coletivas – ao nível da segurança, defesa, educação, saúde, assistência no desemprego, justiça, habitação, inclusão social ou até da própria sustentabilidade financeira) dependerá, então, da respetiva declaração formal pelo Estado legislador, no cumprimento do princípio democrático[1937], em função da relação de instrumentalidade imediata que mantém em relação ao interesse público primário[1938]. A este último, apenas será dada cabal satisfação quando cada um dos interesses secundários nos quais se desdobra obtiver a respetiva satisfação[1939].

Num contexto de desracionalização normativa, caraterizado pela intenção de acolher todas as pretensões e dar cobertura a interesses múltiplos e sectoriais, torna-se cada vez mais difícil ao legislador fiscal manter o "Interesse público" como substrato material orientador da sua atuação[1940]. É que, como tivemos oportunidade de referir, aquele não corresponderá à mera soma dos diversos interesses privados, movendo-se num plano supraindividual que daqueles se pode diferenciar. Tanto assim é, que uns e outros (interesses) podem – e não raras vezes sucede – conflituar reciprocamente. No que especialmente respeita à configuração do sistema fiscal, os problemas colocam-se quando o mesmo passa a ser transformado em "veículo de propostas político-partidárias e interesses de grupos" que, através de uma certa deturpação do princípio democrático acabam por ser tornados válidos e, em certos pontos, suplantar o bem-comum (interesse público) na conformação das normas jurídicas fiscais[1941]. Como se disse, ainda que a prossecução do Interesse Público oriente (ou, pelo menos, deva orientar) a atuação dos poderes públicos e, assim, o exercício do poder legiferante, certos agentes privados têm demonstrado uma especial capacidade para – pelas mais diversas formas – levar os seus interesses ao processo legislativo, no qual acabam por ser ponderados conjuntamente com os diversos

---

[1936] A identificação de interesses indivisíveis de uma pluralidade de sujeitos em relação a bens suscetíveis de satisfazerem (não necessidades individuais, mas) necessidades comuns a esses sujeitos, permite, face à sua estreita relação com o interesse público primário, considerá-los interesses públicos secundários. Cfr. SOARES, Rogério Ehrhardt, Interesse Público..., cit., 106.

[1937] Cfr. SOARES, Rogério Ehrhardt, Interesse Público..., cit., 107-108; ROCHA, Joaquim Freitas da, Direito da Despesa Pública, Almedina, Coimbra, 2019, 102-103, 106-109.

[1938] Cfr. ANDRADE, Vieira de, Interesse Público*, in* Dicionário Jurídico da Administração Pública, Volume IV, diretor: José Pedro Fernandes, consultor da direção: Prof. Doutor Afonso Rodrigues Queiró, Lisboa, 1993, 277.

[1939] Cfr. SOARES, Rogério Ehrhardt, Interesse Público..., cit., 140.

[1940] Neste sentido, ainda que não limitando a sua análise ao sistema fiscal, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Direito pós-moderno, patologias normativas e protecção da confiança, cit., 12.

[1941] Cfr. TIPKE, Klaus, LANG, Joachim, Direito Tributário, (Steuerrecht), Volume I, cit., 165-166. Segundo SALDANHA SANCHES, a decisão normativa que concretize a exigência de uma justa distribuição dos encargos fiscais deverá corresponder a uma solução com base no Interesse público, não correspondendo este a um puro interesse do aparelho do Estado, mas a uma solução de equilíbrio entre interesses individuais e interesses coletivos, entre as necessidades do grupo enquanto tal e as necessidades do homem. Cfr. SANCHES, José Luís Saldanha, Justiça Fiscal, cit., 53-54.

interesses públicos em presença, o que, não raras vezes, acaba por permitir aos primeiros sobrepor-se e determinar desvios em relação àquelas que seriam as soluções reclamadas pelos segundos[1942]. De forma particularmente expressiva, poderá dizer-se que o interesse púbico correspondente ao suprimento da necessidade de assegurar a sustentabilidade financeira pública vai sofrendo golpes sucessivos à medida que vão proliferando regimes fiscais que atenuam as responsabilidades fiscais de certos grupos de contribuintes que beneficiam de uma desproporcionada capacidade de influenciar a produção normativa fiscal no sentido da proteção dos respetivos interesses.

4.2. Défices de executoriedade normativa

As debilidades na redação dos enunciados normativos e, bem assim, a introdução de normas no sistema sem que se cuide assegurar a presença das condições jurídicas e factuais das quais depende a sua efetiva aplicação, poderão conduzir a uma perda de executoriedade normativa. Com efeito, sem prejuízo dos casos de "normas espetáculo" identificadas no Ponto 2.1.2.3., cuja introdução no sistema não corresponde uma verdadeira intenção aplicativa, em condições normais, as normas jurídicas são emanadas com o propósito de que os padrões de comportamento por elas fixados sejam efetivamente observados. No entanto, para que tal suceda, deverão as mesmas assentar em enunciados normativos que se revelem adequados à comunicação dos padrões de comportamento que incorporam, bem como deverão resultar asseguradas as respetivas garantias de aplicabilidade. Assim, por exemplo, normas incorporadas em enunciados normativos incompreensíveis poderão não reunir condições para que possam ser aplicadas; normas impositivas para cujo incumprimento não sejam previstas consequências jurídicas, tenderão a não ser observadas; normas cujo cumprimento pressuponha a existência de uma estrutura organizatória, dotada de meios humanos, técnicos e materiais que inexistam, não terão aplicabilidade. Assim se percebe que o desenvolvimento patológico da atividade normativa poderá conduzir uma degradação das normas produzidas, resvalando as mesmas em instrumentos de "soft law", que acabam por configurar meros convites (portanto, sem vinculatividade) à adoção de certas condutas, mas que não são capazes de se impor enquanto normas jurídicas[1943]. Este é um problema que frequentemente resulta do facto de o legislador não avaliar previamente os meios disponíveis para levar à prática as disposições normativas que são aprovadas,

[1942] Num juízo de caráter empírico – deslocado do caráter jurídico que pauta a presente investigação – poderá apontar-se o facto de a discussão em torno da aprovação do Orçamento do Estado constituir um momento no qual o aparelho governativo e as bancadas parlamentares tendem a ser cercados por pressões várias, corporizadas em reivindicações e propostas com origem nos mais diversos grupos de interesses particulares, cada um deles pretendendo obter para si a melhor composição possível de vantagens fiscais.

[1943] Cfr. GONZÁLEZ, Clemente Checa, *Acerca del procedimiento administrativo de elaboración de las normas tributarias*, cit., 269.

acabando por emanar normas que carecem de aplicabilidade, face à circunstância de a administração fiscal não se encontrar munida dos meios necessários para cumprir tal encargo, o que faz delas normas inúteis. Serão normas que, embora muitas vezes imbuídas de boas intenções, não gozam de garantias e instrumentos eficazes para assegurar o seu cumprimento, acabando por assumir uma função praticamente "ornamental" no sistema fiscal.

Vários casos poderão aqui ser considerados. A título exemplificativo, podemos atentar nos seguintes: (i) as normas que disciplinam o regime de comunicação de esquemas de planeamento fiscal abusivo, face a um generalizado incumprimento das obrigações de comunicação por parte dos "promotores", o qual não se revela suscetível de controlo por parte da AT[1944]; (ii) a norma geral antiabuso, face ao modo como se encontra redigida e estruturada, mormente ao elevado nível de exigência que se associa à sua aplicação, acaba por, em certa medida, assumir o caráter "ornamental" que se enuncia; (iii) a previsão, no n.º 1 do artigo 50.º da Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro, de afetação do incremento de receita alcançado através das soluções impositivas compreendidas pela "reforma da fiscalidade verde" à redução de outros impostos, "nomeadamente os que incidem sobre o rendimento de pessoas singulares e de pessoas coletivas ou aumentar os benefícios fiscais em projetos de eficiência energética, de acordo com o princípio da neutralidade fiscal" ou a previsão da genérica obrigação de o Governo "adotar medidas que permitam acompanhar o impacto económico e ambiental das medidas implementadas" naquele contexto; ou (iv) o disposto no n.º 2 do artigo 112.º-B do CIMI, a respeito das receitas fiscais decorrentes do regime de tributação agravada de IMI aplicáveis a prédios devolutos localizados em zonas de pressão urbanística.

4.3. Instabilidade fiscal

A estabilidade do sistema fiscal será um bem jurídico a assegurar e promover, enquanto a sua instabilidade deverá ser assumida como uma patologia que importa remediar. Esta constitui o produto de um conjunto de fatores de diversa ordem que afetam o tecido normativo que compõe o sistema fiscal, podendo ser duplamente perspetivada: (i) numa aceção subjetiva, o conceito será utilizado com o fim de identificar o estado de permanente insegurança e incerteza em que os contribuintes são colocados, como resultado de um conjunto de caraterísticas que se associam ao tecido normativo fiscal

[1944] Cfr. Decreto-Lei 29/2008, de 25 de fevereiro. Embora o diploma tenha entrado em vigor no ano de 2008 e apesar das elevadas sanções previstas, poucos foram os "esquemas de planeamento fiscal" comunicados à AT, sendo reduzido o número esquemas publicados no site das finanças – conforme exige o seu artigo 15.º –, não são atualizados desde o ano de 2010. Neste sentido, cfr. INSPEÇÃO GERAL DAS FINANÇAS, Auditoria ao desempenho da AT no domínio de operações de planeamento fiscal abusivo, Relatório n.º 2017/649, homologado pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais em 18/12/2018.

que os tem por destinatários; por sua vez, (ii) numa aceção objetiva, o conceito será utilizado com o propósito de assinalar os efeitos associados a um fenómeno de permanente alteração do tecido normativo que compõe o sistema fiscal, resultante de incessantes e sucessivas iniciativas de criação, modificação e eliminação de normas fiscais, que o transformam num segmento normativo oscilante e precário. No presente apartado temos em vista, essencialmente, a instabilidade compreendida numa perspetiva subjetiva, o que, em todo o caso, não afasta a necessidade de tomar em consideração a sua aceção objetiva, porquanto esta constitui um dos fatores que a fomentam.

As dificuldades associadas à própria identificação (num contexto de hipertrofia e variabilidade normativa) dos dados normativos disciplinadores das concretas situações com que os sujeitos são confrontados, bem como os exigentes exercícios hermenêuticos que os aplicadores normativos são obrigados a desenvolver para apreender as mensagens ínsitas aos enunciados normativos (os quais, por motivos vários, frequentemente se revelam inacessíveis ao contribuinte comum), transportam elevados níveis de instabilidade para o sistema fiscal, resultando seriamente comprometido o exato conhecimento do seu conteúdo, tanto numa perspetiva holística, como segmentada ou até mesmo individual. Se o objetivo das normas passa por estabelecer padrões de comportamento, os seus destinatários devem ser capazes de conhecer e compreender o comportamento prescrito, o que pressupõe que as normas (na medida do possível) sejam unívocas, claras e precisas, uma vez que normas ambíguas, obscuras e imprecisas serão suscetíveis de induzir em erro ou confundir, pelo menos, alguns dos seus destinatários[1945]. O alargado universo de disposições jurídicas presentes no sistema fiscal e a sua variabilidade dificulta (por si só) a perceção do modo como as mesmas se articulam reciprocamente e a própria identificação daquelas que em cada caso serão aplicáveis. Ao mesmo tempo, a compreensão do bloco normativo fiscal resulta seriamente dificultada em virtude do facto de um grande número de enunciados normativos fiscais não serem elaborados de modo claro e preciso, mas se caraterizarem por elevados níveis de indeterminação e de tecnicidade, colocando os destinatários das normas perante a necessidade de desenvolver exigentes exercícios interpretativos para que sejam capazes de vislumbrar se a sua conduta se inscreve ou não nas molduras desenhadas pelo normador fiscal e, em caso afirmativo, qual a específica prescrição que desse enquadramento decorre. De facto, a disciplina fiscal é afetada pelas carências ao nível da qualidade da regulação, em termos formais e materiais, potenciadas por sucessivas aprovações, alterações e derrogações

[1945] Cfr. RAZ, Joseph, *The Rule of Law and Its Virtue*, cit., 16.

normativas[1946]. Não é, aliás, infrequente que o sentido das normas jurídicas apenas se deixe apreender por profissionais especializados – e mesmo estes, não raras vezes, com dificuldade –, colocando-se as mesmas fora do alcance de compreensão do contribuinte comum, aspeto que o coloca numa posição de permanente incerteza quanto à sua concreta posição fiscal.

Para além das circunstâncias enunciadas, a elevada frequência com que o tecido normativo fiscal é alterado – ou seja, a instabilidade fiscal apreendida em termos objetivos –, contribui de modo determinante para o estado de permanente incerteza e insegurança em que os contribuintes são colocados perante o sistema fiscal[1947]. Este, por razões de diversa ordem – tais como a sua adaptação às necessidades regulatórias decorrentes das mais variadas transformações sociais e económicas, a correção de eventuais imperfeições do seu tecido normativo, a sua excessiva utilização como instrumento de política económica, social, ambiental e até cultural, bem como a sua permeabilidade perante certos grupos de interesse –, resulta sujeito a um estado de alteração permanente, aspeto que confere elevada volatilidade às suas soluções e regimes normativos, gerando incertezas e inseguranças aplicativas na respetiva aplicação. Este problema acaba por se intensificar em virtude da falta de transparência que carateriza a introdução de certas normas no sistema, como sucede nos casos em que os enunciados normativos resultam insertos em diplomas avulsos, em diplomas cujo objeto principal não contende com matéria fiscal ou em diplomas de âmbito alargado, como é o caso das Leis do Orçamento do Estado[1948]. A instabilidade objetiva que carateriza o sistema fiscal pode ser simultaneamente concebida como uma causa e um efeito de si própria, uma vez que as alterações normativas podem criar desequilíbrios, onerações imprevistas e indesejadas, obrigando a novas mudanças para corrigir as primeiras, o que, paradoxalmente, contribui também para a instabilidade no sistema[1949].

[1946] Deverá ser fomentada a certeza em relação ao que é o Direito, evitando-se trazer ao sistema complexidades desnecessárias que coloquem em crise a previsibilidade em relação ao tecido normativo vigentes e às consequências que dele decorrem. Cfr. GONZÁLEZ, Clemente Checa, *Persiguiendo la sombra de la justicia tributaria*, cit., 147.

[1947] No caso do sistema fiscal português, um interessante estudo levado a efeito em relação aos anos compreendidos entre 1989 e 2014 e tomando apenas por referência os Códigos fiscais relativos a matéria fiscal substantiva – excluindo, portanto, da sua análise diplomas como a LGT, o CPPT ou o RGIT –, identificou, no período de referência, um total de 492 alterações legislativas fiscais, as quais produziram um total de 3.178 alterações a artigos do CIRS, do CIRC, do CIVA (incluindo o RITI), do CIMI, do CIMT, do CIS e do EBF. Cfr. SARMENTO, Joaquim Miranda, DUARTE, Inês, A Instabilidade do sistema fiscal português: uma retrospetiva entre 1989 e 2014, in Julgar Online, Dezembro de 2015, disponível em http://julgar.pt.

[1948] Com a agravante de, neste caso, como tivemos já oportunidade de referir, poder colocar-se a hipótese de o órgão legiferante primário não ter integral consciência das disposições normativas aprovadas.

[1949] As sucessivas alterações às quais o sistema se encontra sujeito prejudicam o seu equilíbrio, constituindo causas que contribuem autonomamente para a necessidade de adaptação do conjunto do sistema, através de uma alteração global que procure devolver ao sistema fiscal a coerência que as mudanças iniciais provavelmente lhe retiraram. Estas alterações globais justificam-se a partir do momento em que os custos que a elas se associam (os quais correspondem à incerteza colocada pela alteração sucessiva das regras de jogo) acabem por ser superados por aqueles que resultam da manutenção de um sistema que se encontra afastado dos princípios que o deviam estruturar (ou que originariamente o estruturavam) e no qual se revela cada vez mais

Ainda que não se possa extrair dos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança uma definitividade ou imutabilidade das normas jurídicas – porquanto a sua alteração é reclamada por outras dimensões principiológicas constitucionalmente tuteladas –, deles deverá extrair-se a necessidade de assegurar um padrão mínimo de estabilidade do sistema fiscal. A alteração do seu tecido normativo – para além de constituir uma exigência decorrente do princípio democrático assumido numa perspetiva diacrónica –, corresponde a uma necessidade decorrente das exigências de adaptação impostas pelas exigências regulatórias que a emergência de novas realidades sociais, económicas, culturais e ambientais lhe vão colocando, em termos tais que a ausência dessa adaptação poderá, também ela, constituir um fator de perturbação da estabilidade do sistema, pela incapacidade daquele lhes assegurar uma resposta normativa quando a mesma se imponha. Apesar disso, não se deixará de reconhecer que, pelo menos em termos tendenciais, quanto mais duradouras forem as suas normas, maior será a estabilidade do sistema fiscal. Impõe-se a identificação de um adequado equilíbrio entre a necessidade de alterar o sistema fiscal, de modo a acompanhar a evolução e a modificação da realidade social sobre a qual incide, e a necessidade de lhe assegurar níveis de estabilidade adequados, para que os contribuintes possam, com razoabilidade, prever e antecipar as consequências fiscais das suas condutas. Aliás, no contexto de um segmento normativo caraterizado pela restritividade das suas componentes (normas jurídicas), serão particularmente intensas as exigências impostas em termos de segurança e certeza jurídica, as quais dificilmente se compatibilizarão com a cadência das alterações a que o sistema fiscal é sucessivamente sujeito. Aquele deverá revelar-se capaz de refrear os sucessivos e constantes impulsos de alteração legislativa, gerados na sociedade e que lhe são apresentados pelos mais diversos grupos de interesse, sob pena de as constantes supressões, modificações e adições normativas transportarem as dificuldades ao nível da identificação e conhecimento das normas fiscais para níveis não compatíveis com as exigências de certeza e segurança jurídica impostas no contexto de um Estado de Direito.

As circunstâncias que envolvem o problema da instabilidade fiscal – as quais, no essencial, correspondem aos diferentes entraves colocados à identificação e compreensão das prescrições normativas ínsitas ao sistema fiscal, colocando os contribuintes perante flagrantes problemas de imprevisibilidade jurídica, face à impossibilidade de prever as consequências fiscais que se associam às respetivas condutas –, revelam-se suscetíveis de colocar em crise uma das garantias essenciais do princípio do Estado de Direito, os subprincípios da segurança jurídica e da proteção da confiança. Com

difícil encontrar alguma unidade sistemática entre regimes que se foram justapondo ao longo dos anos. Cfr. SANCHES, José Luís Saldanha, Manual de Direito Fiscal, cit., 173, 177-178.

efeito, em matérias de natureza eminentemente restritiva, como é o caso das fiscais – como também sucede com as penais ou contraordenacionais –, exige-se que aos destinatários das normas impositivas sejam asseguradas adequadas condições para que conheçam e compreendam as prescrições que lhes são dirigidas[1950]. Impõe-se que as consequências fiscais das suas condutas sejam previsíveis, em termos tais que um contribuinte médio consiga com razoabilidade antecipar os efeitos restritivos que advêm da imposição fiscal[1951]. Aliás, a própria liberdade e autonomia dos sujeitos – as quais, no caso das pessoas físicas, constituem manifestações do próprio princípio da dignidade humana – pressupõem a existência de enquadramentos normativos estáveis e previsíveis, que lhes permitam prosseguir livremente os respetivos projetos, planos e aspirações, ao nível familiar, educacional, profissional, económico, etc.

Os indivíduos precisam de conhecer as normas vigentes, não apenas num determinado momento ou a curto-prazo, mas também a médio e longo-prazo, para que possam planear a sua atuação num horizonte temporal mais alargado. Se o sistema fiscal se encontra em permanente alteração e renovação, aqueles terão dificuldades em identificar quais são as normas em vigor em cada momento, vendo-se colocados num estado de permanente incerteza quanto à questão de saber se as mesmas se mantêm inalteradas desde o último momento em que as consultaram. Em especial, no domínio económico, o conhecimento e compreensão das normas fiscais e respetivos efeitos jurídicos será essencial para uma adequada planificação dos negócios a ser rentabilizados apenas alguns anos após a realização do investimento[1952]. Assim, a ausência de estabilidade fiscal será suscetível de

---

[1950] Ainda que esta exigência esteja também presente na disciplina das taxas e contribuições, manifesta uma especial intensidade em matéria de impostos, uma vez que os encargos fiscais são – essencialmente – distribuídos de acordo com critérios de capacidade contributiva e de justiça distributiva, desligando-se de uma lógica comutativa, importando assegurar aos seus destinatários um conhecimento exato e preciso das normas através das quais os mesmos lhes são impostos, para que, com razoabilidade, sejam capazes de antecipar as consequências fiscais da sua conduta. Esta constitui, aliás, uma das motivações subjacentes ao princípio da legalidade fiscal, na sua dimensão de reserva parlamentar da função legislativa fiscal. Com efeito, para além da "ideia de autotributação" – segundo a qual, face à ingerência que representam para a esfera patrimonial dos cidadãos, devem os impostos ser determinados e aceites por estes, através dos seus representantes no Parlamento, os quais respondem politicamente perante os eleitores pela criação e definição dos impostos –, o princípio da legalidade fiscal tem por subjacente uma "ideia de garantia", que visa assegurar que os cidadãos saibam antecipadamente e com exatidão o que vão ser chamados a pagar, considerando a anterioridade da lei parlamentar relativamente à atividade administrativa fiscal. Cfr. Acórdão do TC n.º 57/95.

[1951] Se o modo como se encontra concretizado o tecido normativo fiscal produz confusão ou dúvidas, que geram nos seus destinatários uma incerteza razoavelmente insuperável sobre a conduta exigível para o cumprimento das normas que o integram ou sobre os efeitos que se lhes associam, poderão considerar-se inobservadas as exigências decorrentes do princípio da segurança jurídica. Cfr. GONZÁLEZ, Clemente Checa, *Persiguiendo la sombra de la justicia tributaria*, cit., 148-149.

[1952] A estabilidade será essencial se as pessoas se encontram sujeitas a orientar a sua conduta nas suas decisões a longo-termo. Cfr. RAZ, Joseph, T*he Rule of Law and Its Virtue*, cit., 16. Ao cidadão deve ser assegurada a possibilidade de antecipar as consequências jurídicas fiscais da sua conduta, para que possa preparar-se convenientemente de acordo com as mesmas. Existe a expectativa (e que deve ser protegida) de que o seu comportamento será reconhecido pelo sistema fiscal com todos os efeitos jurídicos que anteriormente se encontravam associados ao mesmo, de onde decorre uma violação da

condicionar o desenvolvimento económico nacional. A impossibilidade de prever com exatidão as consequências fiscais associadas ao desenvolvimento de certas atividades económicas e à realização de determinados investimentos será suscetível de inibir a atuação dos agentes económicos, condicionando, assim, o desenvolvimento económico nacional[1953]. Sem estabilidade e previsibilidade, não estarão os contribuintes em condições de estabelecer projetos, iniciativas e objetivos de médio ou longo prazo e confiar nos investimentos que realizam nos recursos necessários para a sua execução[1954]. Repare-se, aliás, que a razoável previsibilidade das consequências fiscais não será um fator que importe assegurar apenas aos "contribuintes atuais", mas também aos "contribuintes potenciais", ou seja, a sujeitos não residentes que, pelos mais variados motivos, equacionem fixar-se ou investir em território nacional, os quais se sentirão (naturalmente) desincentivados a avançar com os seus intentos, quando a estrutura normativo-fiscal nacional não inspire confiança quanto à respetiva estabilidade. De facto, como temos oportunidade de analisar, ainda que certo sistema fiscal possa apresentar condições fiscais atrativas – tais como diminutas cargas fiscais e reduzidos custos de cumprimento –, não será capaz de atrair investimento e contribuintes externos se não oferecer garantias mínimas quanto à sua manutenção. Para além disso, a contínua necessidade de adaptação às novas soluções e regimes fiscais contribui para o aumento dos custos associados ao sistema fiscal[1955], os quais são geradores de ineficiências que poderiam ser evitadas num cenário alternativo de maior contenção ao nível da produção normativa fiscal[1956]. Repare-se que se trata aqui de assinalar uma proteção que não se limite a acautelar a posição dos contribuintes em relação a normas retroativas ou retrospetivas, porque ainda que tais dimensões resultem acauteladas mediante uma estabilização dos efeitos jurídicos associados a fatos ocorridos em dado momento – irrelevando, portanto, as alterações normativas posteriores –, tal poderá não ser suficiente para acautelar a posição de um sujeito que, por referência a um determinado enquadramento normativo-fiscal, decida realizar um investimento cuja rentabilização pressuponha (pelo menos) a sua manutenção durante um determinado período de tempo.

O enorme volume e a extrema variabilidade da legislação fiscal (a qual se encontra submetida a um contínuo processo de adaptação e alteração), bem como o seu caráter frequentemente

---

sua confiança quando o legislador vincule a factos anteriormente consumados consequências jurídicas que se revelem mais desfavoráveis do que aquelas com que o cidadão poderia contar quando atuou.

[1953] Cfr. TIPKE, Klaus, LANG, Joachim, Direito Tributário..., cit., 166.

[1954] Cfr. COLEMAN, Jules *L.,* LEITER*, Brian, Determinacy, Objectivity, and Authority, cit., 582*.

[1955] Os quais tanto podem ser gerados com a atividade da administração (isto é, custos administrativos, que acabam por ser financiados através de impostos), como com a atividade dos particulares com o cumprimento das respetivas obrigações fiscais de colaboração (custos de cumprimento).

[1956] Cfr. BASTO, Xavier de, Uma Reflexão sobre a Administração Fiscal, *in* Notas Económicas, Revista da Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, n.º 4, novembro, 1994, 104.

assistemático e carente de uma boa técnica jurídica, dificultam não só o seu conhecimento e apreensão, mas também – o que é mais importante quando se trata da aplicação de impostos – a sua previsibilidade, de modo que o contribuinte acaba por enfrentar graves dificuldades quando procura estimar a carga fiscal associada aos seus comportamentos[1957]. De facto, perante um agregado normativo amplo, impreciso e desordenado, resulta dificultada a identificação do parâmetro aferidor da validade de uma determinada atuação jurídica concreta. O bloco normativo torna-se turvo e de difícil concretização, sendo custoso, por exemplo, identificar a lei que vai servir de parâmetro aferidor da validade de determinado ato administrativo ou regulamento, o que, como facilmente se intuirá, constituirá um sério obstáculo à aplicação normativa administrativa e à resolução de litígios por parte do poder jurisdicional[1958]. As alterações normativas fiscais não se limitam a aspetos acessórios ou de pormenor, registando-se, com elevada frequência, a alterações de aspetos essenciais e até estruturais dos impostos, como será o caso da sua incidência ou da determinação da matéria tributável[1959]. Os aplicadores normativos são permanentemente confrontados com conjuntos diacronicamente diferentes de normas fiscais, o que dificulta a sua aplicação e gera instabilidade e incerteza normativa[1960]. Em matéria fiscal, muitas vezes, a imprecisão decorrente de uma atuação legislativa impulsiva, a propósito de casos singulares e sem ter em consideração a desorientação geral que tal atuação produz, bem como a desmesurada quantidade de disposições normativas conduzem, de forma inexorável, à insegurança jurídica[1961]. *Uma das causas da atual insegurança jurídica, da opacidade dos sistemas jurídicos, é a degradação, mais que da técnica, do rigor com que são elaboradas disposições de caráter geral, defeito que é uma consequência quase inevitável do excesso de produção: maior produção equivale a menor qualidade. Esta degradação repercute-se na segurança jurídica porque não se sabe com certeza quais são as normas que estão em vigor, porque é muito difícil localizá-las, e uma vez localizadas, porque é difícil compreendê-las*[1962].

***

[1957] Cfr. GONZÁLEZ, Clemente Checa, Persiguiendo la sombra de la justicia tributaria, cit., 150.

[1958] Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Direito pós-moderno, patologias normativas e protecção da confiança, cit., 10.

[1959] Embora encerre em si a pretensão de assegurar a previsibilidade normativa fiscal, o princípio da legalidade fiscal não parece oferecer uma adequada resposta ao problema, tornando-se legítimo equacionar novas abordagens ao mesmo. Seria, por exemplo, o caso da atribuição de valor reforçado a certas disposições normativas cuja estabilidade se pretenda assegurar.

[1960] Cfr. GABARINO, Carlo, *Legal Interpretation of Tax Law...,* cit., 220.

[1961] Cfr. GONZÁLEZ, Clemente Checa, Persiguiendo la sombra de la justicia tributaria, cit., 150.

[1962] Cfr. LLORENTE, Francisco Rubio, El papel del consejo de estado en el control de la calidad técnica de las normas, cit., 28.

O conhecimento exato e preciso do conteúdo das normas jurídicas que promovem a distribuição dos encargos fiscais revela-se imprescindível, uma vez que incumprimento das suas prescrições (ainda que por mero desconhecimento) terá a virtualidade de colocar os contribuintes numa situação de potencial sujeição à aplicação de diversas e gravosas consequências jurídicas[1963]. Com efeito, o desconhecimento do exato conteúdo das normas fiscais[1964] – sem prejuízo dos casos em que possa resultar de soluções normativas que devam considerar-se inconstitucionais –, não constituirá um obstáculo à constituição das obrigações fiscais principais de pagamento dos impostos. O nascimento destas tende a ser normativamente regulado, de modo a ocorrer mediante a ocorrência do facto correspondente ao tipo objetivo previsto na norma de incidência, desprendendo-se da verificação de quaisquer requisitos de ordem subjetiva. O mesmo não sucede, porém, relativamente à constituição de certas obrigações fiscais acessórias e à sujeição dos contribuintes a sanções de ordem infracional fiscal. Nestes casos, o desconhecimento das normas fiscais, dependendo das circunstâncias em que possa ocorrer, poderá prejudicar a aplicação de umas e outras, face à circunstância de incorporarem juízos de censurabilidade (culpa) em relação à conduta do sujeito incumpridor das normas fiscais. Com efeito, se no caso das obrigações de pagamento do imposto o exato conhecimento do conteúdo das normas fiscais tenderá a revelar-se irrelevante – salvo nos casos em que a ausência de tal conhecimento tenha na sua origem algum tipo de inconstitucionalidade –, o mesmo já não sucederá no caso da constituição de obrigações acessórias de pagamento de juros compensatórios ou da aplicação de sanções de ordem infracional, uma vez que tais consequências assentam num juízo de culpa sobra a conduta do agente, podendo ser afastadas quando se conclua que o incumprimento das normas fiscais tem por subjacente o inexato conhecimento ou a divergência interpretativa do conteúdo das normas fiscais, em virtude do caráter excessivamente complexo ou instável[1965].

[1963] Cfr. KIRCHHOF, Paul, Tributação no Estado Constitucional, cit., 111.

[1964] Que não deixa de ser normativamente protegido, em termos genéricos pela Constituição, no seu artigo 20.º, e em termos específicos pelo n.º 3 do artigo 59.º e artigos 67.º a 68.º-A da LGT e pelos artigos 55.º a 58.º do CPPT.

[1965] No que respeita à formação da obrigação de pagamento de juros compensatórios, os n.ºs 2 e 3 do artigo 35.º da LGT são claros quanto à exigência de um juízo de "imputabilidade" ao agente incumpridor (quanto à constituição da obrigação de pagamento de juros compensatórios, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, SILVA, Hugo Flores da, Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária, cit., 128-129). Por sua vez, quanto à responsabilidade infracional dos agentes, a culpa assume-se como um pressuposto constitutivo do próprio conceito de "infração tributária" (cfr. n.º 1 do artigo 2.º do RGIT: "constitui infração tributária todo o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior"). No mesmo sentido vão algumas disposições que poderão ser convocadas a título subsidiário, ao abrigo do disposto no artigo 3.º do RGIT, tais como o artigo 8.º do RGCO ou o artigo 13.º do CP. Em específico, quanto à "desresponsabilização" ao nível do pagamento de juros compensatórios e ao nível infracional tributário, por afastamento da culpa nos casos de inexato conhecimento ou divergência interpretativa sobre o conteúdo de normas fiscais complexas ou instáveis, cfr. FAVEIRO, Vítor Duarte, O Estatuto do Contribuinte, cit., 955-958. O entendimento segundo o qual o desconhecimento da lei não legitima o respetivo incumprimento deverá, assim, ser reponderado à luz das especiais dificuldades na identificação e apreensão do sentido das normas que integram o sistema fiscal, as quais não afetam apenas o comum contribuinte, mas os próprios especialistas na matéria.

4.4. Dupla/múltipla tributação

O facto de o sistema fiscal não assentar num único imposto, mas numa rede de impostos que devem articular-se reciprocamente com vista à prossecução das finalidades que lhe acometidas, comporta a possibilidade de – intencionalmente ou não – certas realidades fiscalmente relevantes serem objeto de cargas fiscais determinadas por diferentes figuras impositivas.

Tomando em consideração a ideia de completude do sistema fiscal e desenvolvendo-a à luz do princípio da igualdade fiscal, exigir-se-á que, por princípio, na repartição dos encargos públicos através dos impostos não sejam ignoradas realidades reveladoras de capacidade contributiva (aqui entendida em sentido potencial), independentemente da sua tipologia e dos sujeitos aos quais as mesmas sejam imputáveis. É certo que poderão levantar-se razões jurídicas que determinem a legítima exclusão ou atenuação das cargas fiscais incidentes sobre determinados sujeitos ou realidades, no entanto, na ausência de tais razões, a subtração daqueles ao esforço fiscal poderá configurar uma disrupção sistemática. Poderá, no entanto, colocar-se o problema inverso: a tributação plúrima da mesma manifestação de capacidade contributiva[1966]. Trata-se, aqui, de um problema de concurso normativo, que decorre do facto de a previsão da incidência de normas fiscais diferentes assumir o mesmo substrato factológico como relevante para o nascimento de distintas obrigações de pagamento de imposto. Neste contexto, será possível distinguir duas possibilidades: (i) existindo uma identidade subjetiva, objetiva, temporal da tipologia de imposto, fala-se de dupla tributação jurídica[1967]; (ii) existindo as demais identidades, mas falhando a identidade subjetiva, fala-se de dupla tributação económica[1968].

[1966] Cfr. MOSCHETTI, Francesco, *Profili Generali, in La Capacità Contributiva*, CEDAM, Milani, 1993, 33.

[1967] Trata-se de uma plúrima tributação da mesma capacidade contributiva em relação ao mesmo sujeito, através de figuras impositivas do mesmo tipo. Esta última precisão é importante, uma vez que numa aceção ampla (ou amplíssima) do conceito de dupla tributação seria possível vislumbrar uma situação de dupla tributação na articulação entre a tributação do rendimento e da despesa, assumindo tratar-se da mesma manifestação de riqueza captada em dois momentos diferentes: na sua entrada no património de certo sujeito e na sua saída.

[1968] Será o caso da tributação dos lucros obtidos por sociedades comerciais na esfera jurídica destas e na esfera dos sujeitos a quem os mesmos sejam distribuídos (para responder ao problema assinalado, o legislador fiscal estabeleceu regimes especiais nos artigos 40.º-A do CIRS e 51.º do CIRC). Uma outra situação de dupla tributação económica poderá ser encontrada no contexto da aplicação dos regimes de tributação autónoma – sobre os quais nos pronunciamos no Ponto 3.7. do Capítulo I da Parte I –, uma vez que deles resulta que a realização de certas despesas poderá dar lugar a uma específica forma de imposição fiscal, incidente sobre o sujeito que nelas incorre, o que não impedirá, em todo o caso, a tributação do sujeito beneficiário dos rendimentos que de tais operações resultem, dando, assim, origem a uma situação de dupla tributação económica (neste sentido, cfr. DOURADO, Ana Paula, Direito Fiscal, cit., 251). Uma situação que merece aqui uma atenção especial será o modo como se encontram articulados os âmbitos aplicativos do IVA e do ISV, uma vez que não se trata apenas de uma situação de sobreposição de figuras impositivas sobre determinada manifestação de capacidade, antes se verificando que o IVA assumirá no valor tributável o próprio montante de ISV suportado pelo fornecedor. Com efeito, o "facto gerador" do ISV é, nomeadamente, integrado pelo "fabrico, montagem, admissão ou importação dos veículos tributáveis em território nacional, que estejam obrigados à matrícula em Portugal" (cfr. artigo 5.º do ISV). Por sua vez, o "valor tributável das transmissões de bens" sujeitas ao IVA compreende os impostos, direitos, taxas e outras imposições, com exceção do próprio IVA" (cfr. al. a) do n.º 5 do artigo 16º do Código do IVA). Da articulação das duas disposições extrai-se a inclusão do montante suportado a título de ISV no valor tributável das transmissões de bens sujeitas a IVA. Esta questão foi discutida e apreciada a propósito da sua conformidade com as normas europeias que serviram de base à delimitação do âmbito de incidência do IVA,

Limitaremos a nossa análise à dupla tributação jurídica, uma vez que apenas nestas se verifica o referido concurso normativo. Por outro lado, e pese embora o problema da dupla tributação possa colocar-se em ambas as perspetivas, no presente apartado referimo-nos exclusivamente à dupla tributação intranacional – aquela que tem origem na aplicação de normas de um mesmo sistema fiscal nacional, ainda que integradas em subsistemas institucionais distintos[1969] –, deixando de fora, portanto, a dupla tributação internacional, porquanto não poderá ser considerada uma disrupção sistemática imputável ao sistema fiscal em si mesmo considerado, uma vez que resulta do modo como as soluções daquele se articulam com as que se encontram consagradas em outros sistemas fiscais nacionais – visto que esta tem lugar quando um mesmo facto mantém conexões relevantes com mais do que um sistema fiscal, as quais reclamam simultaneamente a sua tributação.

Não resultando do texto constitucional uma referência expressa ao problema da dupla tributação, inexiste um parâmetro constitucional autónomo que de modo claro e imediato determine a sua proibição. É certo que relativamente ao "imposto sobre o rendimento pessoal" se encontra constitucionalmente prevista a exigência de unicidade (n.º 1 do artigo 104.º da Constituição), a qual, pese embora tenha um sentido e amplitude diversa, acaba por, em certa medida, compreender a ideia de exclusão da sobreposição de figuras impositivas nesse domínio. Trata-se, ainda assim, de uma exigência com um âmbito de aplicação bem definido e que não se impõe fora dele. Consideramos, em todo o caso, que *em atenção à ideia de coerência do sistema fiscal e às exigências decorrentes dos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da certeza e segurança jurídicas, o normador fiscal, em relação a cada realidade fiscalmente relevante, deverá privilegiar a singularidade dos encargos fiscais impendentes sobre as mesmas, apenas se desviando dela quando existam razões jurídicas preponderantes que legitimem solução diversa*[1970]. A existência de um único imposto a incidir sobre

---

concretamente a al. a) do § 1.º do artigo 78.º, conjugado com a al. c) do § 1.º do artigo 79.º da Diretiva 2006/112/CE, de 28 de Novembro, na sequência de reenvio promovido pelo STA (cfr. Acórdão do STA de 27.01.2010, proferido no âmbito do Processo n.º 0766/09), tendo-se pronunciado o TJUE no sentido de que o ISV constituiria um imposto cujo facto gerador se encontra diretamente ligado à entrega de um veículo e que é pago pelo próprio fornecedor, devendo ser integrado no conceito de "impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos" (previsto nas disposições normativas europeias citadas) e, em consequência, incluído no valor tributável em IVA (cfr. Acórdão do TJUE, proferido no âmbito do Processo C-106/10, de 28.06.2011). Uma vez que a sobreposição das figuras impositivas é operada na esfera jurídica de sujeitos distintos (o ISV suportado pelo fornecedor a título próprio e o IVA suportado pelo adquirente do veículo mediante repercussão legal), sempre estaríamos aqui perante uma situação de dupla tributação económica.

[1969] A propósito da questão, CASALTA NABAIS refere-se à "dupla-tributação intraterritorial" como aquela que ocorre quando um facto tributário está em conexão com dois ou mais sistemas fiscais distintos pertencentes a espaços fiscais diferentes dentro do mesmo território soberano. Cfr. NABAIS, José Casalta, Direito Fiscal, cit., 221. Trata-se de uma definição que nos parece demasiado restritiva, porquanto exige tratar-se de espaços fiscais distintos num mesmo território. Recorremos, por isso, ao conceito de "dupla tributação intranacional", porquanto, a nosso ver, nada impedirá que o âmbito aplicativo das normas em questão – e assim, dos impostos que consagram – tenham origem no mesmo núcleo de produção normativa e assumam o mesmo âmbito de aplicação territorial.

[1970] A este propósito, veja-se o que dissemos no Ponto 3.3.2.4. a propósito da sobreposição impositiva e da exigência de coerência do sistema fiscal.

certa tipologia de manifestação de capacidade contributiva favorece a igualdade de tratamento dos contribuintes que a manifestem, ao mesmo tempo que favorece a segurança e certeza jurídicas, considerando que torna o sistema mais simples e, assim, percetível para os contribuintes, evitando a proliferação de regimes fiscais diversos, cuja articulação nem sempre se revela acessível[1971]. Para além disso, tenderá a assumir-se como uma solução mais económica do ponto de vista dos custos envolvidos – sejam eles custos administrativos ou de cumprimento –, uma vez que a autonomização das figuras impositivas pressuporá, em princípio, o desenvolvimento de procedimentos liquidatórios e o cumprimento obrigações fiscais acessórias de colaboração autonomizadas. Assim, e ainda que a dupla (ou múltipla) tributação não seja em si mesma algo que possa reputar-se como "proibido" pela Constituição fiscal, não se poderá ignorar que a mesma – salvo quando solidamente justificada pela promoção de certos bens ou valores jurídicos – constituirá uma manifestação da quebra da ideia de sistema que deve nortear a disciplina dos impostos, exigindo-se do normador fiscal um tendencial afastamento de soluções de sobreposição impositiva[1972]. O que se refere encontra, aliás, respaldo na própria atuação do normador fiscal, o qual tende a promover a articulação das figuras impositivas que assumem a virtualidade de se sobreporem, através da exclusão de uma das formas de tributação quando a outra deva operar[1973].

Apesar do posicionamento enunciado, na medida em que a Constituição não proíbe frontalmente a dupla (ou múltipla) tributação, não deixará de se admitir a dificuldade em deduzir um juízo de inconstitucionalidade com fundamento exclusivo na violação de um (suposto) princípio de proibição da dupla tributação, o que, em todo o caso, não prejudicará a possibilidade de sindicar a conformidade constitucional de soluções de sobreposição impositiva (isto é, de dupla tributação

[1971] Assinala HERRERA DE MOLINA que será necessária uma coordenação entre os diversos impostos para que sejam evitadas tanto as lacunas como as sobreposições impositivas, mas referindo que a dupla (ou múltipla) imposição apenas resultará justificada quando exista uma "especial capacidade económica" ou para tal concorram "motivos extrafiscais", que legitimem tal solução num contexto de proporcionalidade. Cfr. MOLINA, Pedro Herrera, *Capacidad Económica y Sistema Fiscal*, cit., 93.

[1972] O problema é abordado expressamente por CASALTA NABAIS, que vê na ideia de coerência ou de sistematicidade do sistema fiscal um possível obstáculo ao estabelecimento de soluções fiscais que comportem dupla tributação (dupla tributação jurídica) ou sobreposição de impostos (dupla tributação económica), a tributação múltipla e plural. Cfr. NABAIS, José Casalta, Direito Fiscal, Almedina, Coimbra, 2010, 160.

[1973] É o que sucede (de forma expressa) na articulação entre o IMT e o IVA (nos casos em que haja opção pela renúncia à isenção deste), entre as diferentes verbas da Tabela geral do CIS (com a previsão da não cumulação como regra, sem prejuízo de certas exceções), entre o IS e o IRC, entre o IS e o IVA, entre o IS e o IMT (com a possibilidade de a mesma operação estar sujeita aos dois tributos, em função da proporção da mesma que, respetivamente, deva considerar-se gratuita e onerosa) e entre impostos regionais e nacionais (mediante a proibição de constituição dos primeiros quando tal comporte a sua sobreposição em relação aos segundos). Para além destas situações, em que o legislador articula expressa e alternativamente a aplicação das diferentes figuras impositivas em relação às quais se verifica um risco de sobreposição, a mesma preocupação encontra-se patente na definição das bases de incidência dos diferentes impostos. Ver, a este propósito, o Ponto 3.3.2.4. do Capítulo I da Parte II.

jurídica), quando delas decorra a violação de regras e princípios constitucionais[1974]. Ainda que possa ser funcionalizada pelo normador fiscal como forma de assegurar a prossecução de certas finalidades do sistema, a dupla (ou múltipla) tributação deverá, em todo o caso, ser assumida como uma opção de segundo plano ("second-best option") e apenas ser adotada quando exista um "plus" que justifique a opção pela segregação das vias impositivas incidentes sobre uma só realidade encarada como fiscalmente relevante – ou seja, entre a unicidade da imposição fiscal sobre determinada capacidade contributiva ou a sua fragmentação em tipos tipos impositivos diferenciados, deverá ser privilegiada a primeira opção, porquanto a segunda comportará um aumento da complexidade do sistema. Em todo o caso, como se disse, a dupla tributação não constituirá necessariamente um desenvolvimento patológico do sistema fiscal, podendo constituir uma das formas encontradas pelo legislador fiscal – ao abrigo da liberdade que lhe é assegurada ao nível da sua concreta configuração – para acautelar a prossecução das suas diversas finalidades. Poderá, nomeadamente, constituir a via encontrada pelo legislador para, isolada ou conjuntamente, prosseguir objetivos de diversa natureza: o aumento das receitas fiscais em momentos de desequilíbrio financeiro, mediante o reforço das cargas fiscais incidentes sobre certos tipos de capacidade contributiva; a redistribuição dos rendimentos e da riqueza, selecionando-se certas categorias de contribuintes ou de rendimentos que ficarão adstritos a um esforço fiscal adicional; a alocação de receitas fiscais a certos destinatários, através da criação de vias de imposição fiscal autónomas que se sobrepõem a outras já existentes, prevendo-se um destino diferente para a receita arrecadada; a redução da capacidade de os contribuintes se subtraírem totalmente às respetivas responsabilidades fiscais, mediante a diversificação das figuras impositivas que sobre eles impendem, criando uma "malha" normativa mais difícil de evitar; desincentivar o desenvolvimento de certos comportamentos reputados como inconvenientes ou prejudiciais, reforçando a respetiva oneração fiscal; ou até uma forma de considerar de modo agregado diversos tipos impositivos distintos e fracionados, assegurando-lhes um enquadramento conjunto[1975].

[1974] Neste sentido, cfr. Acórdãos do TC n.º 520/2018, n.º 338/2006, n.º 489/02 e n.º 363/01. A respeito desta problemática, salienta CASALTA NABAIS que, embora o legislador não esteja impedido de estabelecer soluções normativas que determinem uma "cumulação de impostos", dessa cumulação não poderá resultar "uma tributação excessiva ou com carácter confiscatório", nem poderá "estabelecer dupla tributações que se revelem arbitrárias quanto ao âmbito de sujeitos abrangidos, por submeterem a uma sobrecarga fiscal determinados contribuintes e não outros com idêntica situação em termos de capacidade contributiva". Cfr. NABAIS, José Casalta, O dever fundamental de pagar impostos..., cit., 511-512. Por sua vez, considera FRANCESCO MOSHETTI ser de recusar a dupla tributação, por violação do princípio da capacidade contributiva, quando a carga fiscal global coloque em crise a manutenção da economia privada ou impeça o exercício de uma atividade económica ou profissional, admitindo ainda a possibilidade de o convocar, em tais situações, enquanto critério de comparação para efeitos da aplicação do princípio da igualdade fiscal. Cfr. MOSCHETTI, Francesco, *La Capacità Contributiva*, cit., 34-35.

[1975] Assim, por exemplo, subjacente à criação do AIMI – que se sobrepõe aplicativamente ao IMI – encontra-se o propósito de – corrigindo algumas debilidades da revogada verba 28 da tabela geral do CIS – exigir um contributo adicional a certos contribuintes que se considera manifestarem elevada capacidade contributiva através da detenção de um acervo patrimonial imobiliário de elevado valor, ao mesmo tempo que se assegura uma diversificação

No sistema fiscal português será possível identificar vários casos em que o normador fiscal faz impender, sobre um mesmo substrato factológico e por referência a um mesmo sujeito, mais do que uma figura impositiva. Três exemplos serão suficientes para o ilustrar[1976]:

(i) O âmbito aplicativo do IRC é sobreposto pelo das derramas estadual e municipal. A derrama estadual constitui um adicionamento ao IRC, que – atualmente – incide sobre a parte do lucro tributável sujeito e não isento de IRC superior a € 1.500.000,00, apurado por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, os quais ficam sujeitos à aplicação de taxas progressivas de 3%, 5% e 9%[1977]. Estando em causa sujeitos passivos aos quais seja aplicável o RETGS (regime especial de tributação dos grupos de sociedades), a derrama estadual será exigida sobre o lucro tributável apurado em relação a cada uma das sociedades do grupo, não se revelando possível a contabilização de eventuais prejuízos fiscais apurados no contexto do grupo[1978]. Desdobrando a imposição fiscal sobre a mesma capacidade contributiva por impostos distintos, a figura impositiva em questão, quando considerada conjuntamente com o IRC, determina uma situação de dupla tributação jurídica do rendimento das pessoas coletivas. Ainda que a sua liquidação seja realizada em simultâneo e conjuntamente com a autoliquidação de IRC e o seu pagamento se sirva, no essencial, do regime de pagamento daquele imposto – nomeadamente, ao nível da realização de pagamentos por conta e respetivo acerto final –,

---

do financiamento do Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social. A derrama municipal – cuja exigência será decidida por cada município, incidindo sobre o rendimento das pessoas coletivas domiciliadas na sua circunscrição territorial – sobrepõe-se à tributação do rendimento daquelas entidades em sede de IRC, assegurando uma diversificação do titular da receita arrecadada. A (revogada) "sobretaxa extraordinária" de IRS e derrama estadual correspondem a soluções que assentam numa sobreposição impositiva (relativamente ao IRC e ao IRS, respetivamente), estabelecidas com o propósito de impor, junto de determinados contribuintes, um esforço adicional durante um período de desequilíbrio financeiro. Tomando por referência a experiência do nosso sistema fiscal, numa perspetiva diacrónica, podemos pensar no revogado imposto complementar, o qual tinha por missão assegurar a sobreposição de um conjunto de impostos parcelares sobre o rendimento, de forma a garantir a sua pessoalização. Veja-se, neste sentido, o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 45399, de 30 de novembro de 1963, que aprovou o Código do Imposto Complementar.

[1976] Um problema de dupla tributação colocou-se também no âmbito da relação entre o IMT e o IVA, nos casos de renúncia à isenção (cfr. al. a) do n.º 1 do artigo 12.º e n.º 30 do artigo 9.º do CIVA), face ao posicionamento da administração fiscal no sentido de que "no caso de haver renúncia à isenção, o IVA liquidado pelo adquirente do imóvel deverá ser incluído no preço para determinação do valor sobre que incidirá o IMT, em conformidade com a disposição expressa na al. h) do n.º 5 do artigo 12.º do CIMT (cfr. Circular da DGCI n.º 9/2009, de 15 de abril, disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt). Este posicionamento veio, no entanto, a ser afastado pelo STA, o qual veio esclarecer que "o IVA não constitui contraprestação do valor patrimonial do objeto contratado e transmitido – pelo que não pode integrar a base do valor tributável em IMT" (Cfr. Acórdão do STA de 22 de abril de 2009, proferido no âmbito do Processo n.º 01124/08).

[1977] Disciplinada nos artigos 87.º-A, 104.º-A e 105.º-A do CIRC. Trata-se de uma figura impositiva introduzida no sistema fiscal por via da Lei n.º 12-A/2010, de 30 de Junho, a qual aprovou "um conjunto de medidas adicionais de consolidação orçamental que visam reforçar e acelerar a redução de défice excessivo e o controlo do crescimento da dívida pública previstos no Programa de Estabilidade e Crescimento (PEC)".

[1978] O TC foi chamado a apreciar a conformidade constitucional desta opção – constante do n.º 2 do artigo 87.º-A do CIRC – de fazer incidir a derrama estadual sobre o lucro tributável de cada sociedade, impedindo a contabilização dos resultados fiscais (prejuízos) registados no contexto de um determinado grupo de sociedades sujeito ao RETGS, tendo decidido não a julgar inconstitucional. Cfr. Acórdão do TC n.º 430/2016.

trata-se de uma figura impositiva que traz complexidade acrescida ao sistema fiscal[1979]. Por seu turno, a derrama municipal constitui um adicionamento ao IRC cuja decisão de lançamento cabe aos municípios, os quais são os destinatários da receita obtida com a sua arrecadação por referência à respetiva circunscrição territorial[1980]. A derrama pode ser lançada com uma taxa até ao limite de 1,5% sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC, correspondente à proporção do rendimento gerado na área geográfica do município, por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e não residentes com estabelecimento estável nesse território. O legislador fiscal, ao ligar a derrama à categoria do lucro tributável, pretendeu evitar que, através do reporte de prejuízos, as empresas pudessem furtar-se ao pagamento deste imposto[1981].

Embora estas figuras beneficiem de alargada consensualidade no nosso sistema fiscal[1982], será possível apontar-lhes a debilidade de, ao incidirem sobre o lucro tributável (e não sobre a coleta), não

---

[1979] Neste sentido, a Comissão para a Reforma do IRC considerou que a derrama estadual constituía "um contributo indesejável para a complexificação do sistema jurídico-tributário nacional", tendo proposto a sua eliminação gradual. Cfr. COMISSÃO PARA A REFORMA DO IRC, Uma Reforma do IRC orientada para a Competitividade, o Crescimento e o Emprego, 2013, 62.

[1980] Cfr. al. c) do artigo 14.º e artigo 18.º do RFALEI. Uma vez que – ao contrário do que sucedia no âmbito da (revogada) Lei das Finanças Locais aprovada pela Lei n.º 42/98, de 6 de agosto – incide sobre o lucro tributável de IRC (portanto, a sua matéria coletável e não sobre a respetiva coleta), a derrama municipal será de qualificar como um adicionamento (e não como um adicional). Cfr. VASQUES, Sérgio, O sistema de tributação local e a derrama, in Fiscalidade, n.º 38, abril-junho, 2009, 121. Não incidindo sobre a coleta de IRC, mas sobre o seu lucro tributável, a derrama municipal não pode ser assumida como um mero imposto acessório, assumindo a natureza de um imposto autónomo àquele (embora dele dependente), porquanto os seus elementos estruturantes ou resultam da lei ou da definição regulamentar do município. Cfr. SANCHES, José Luís Saldanha, A derrama, os recursos naturais e o problema da distribuição de receita entre os municípios, *in* Fiscalidade, n.º 38, abril-junho, 2009, 137-138.

[1981] Questão que foi objeto de apreciação pelo TC, o qual decidiu não jogar inconstitucional a solução normativa em questão. Cfr. Acórdão do TC n.º 197/2013, de 9 de abril, disponível em www.tribunalconstitucional.pt. Considerou o TC que apesar de o "reporte de prejuízos" ser suscetível de assegurar "uma maior adequação da tributação à vida económica das empresas", "não é constitucionalmente imposta pelos princípios da capacidade contributiva, da igualdade tributária e da tributação das empresas segundo o lucro real, e que, assim sendo, quer a sua consagração, quer a medida dessa consagração, integram a margem de livre conformação do legislador ordinário no domínio fiscal". Mais decidiu o TC que, mesmo que assim não se entendesse, sempre seria de considerar que os desvios impostos àqueles princípios seriam mínimos, pelo facto de não estar em causa o "principal imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas" e que seriam justificáveis à luz do princípio da autonomia local, face à necessidade de não erodir as receitas fiscais dos municípios, o que sucederia caso as empresas pudessem reportar os prejuízos fiscais dos exercícios anteriores. É com algumas reservas que registamos o posicionamento do TC, uma vez que: a dedução de prejuízos fiscais é, ainda, uma solução exigida pelo princípio da igualdade fiscal, procurando atenuar o facto de os contribuintes poderem ser atingidos por cargas fiscais diferentes em função do modo como os respetivos rendimentos e despesas se distribuam ao longo do tempo, considerando artificial segregação dos resultados fiscais por períodos de tributação autónomos; os motivos que valem para a sua dedução no IRC estão presentes também no caso da derrama municipal; o princípio da autonomia local pode ser assegurado por outras vias, não decorrendo sequer do texto constitucional a imperatividade do poder fiscal das Autarquias Locais, como tivemos oportunidade de observar no Ponto 2.2.2. Se a autonomia financeira das Autarquias Locais é uma exigência constitucional, poderá revelar-se problemático o facto de ser suportada pelos contribuintes em condições de desigualdade.

[1982] Veja-se que o próprio TC admitiu a subtração das normas consagradoras da derrama municipal a um juízo no sentido da sua inconstitucionalidade, por considerar tratar-se da "expressão de um costume constitucional" ("as derramas constituem uma manifestação tradicional do poder tributário dos órgãos do Poder Local, cuja origem se descobre nas antigas *fintas* que os concelhos podiam lançar para ocorrer aos encargos que excedessem as suas rendas [...] e chegou até aos diplomas sobre finanças locais aprovados já no domínio da Constituição de 1976"). Cfr. Acórdão do TC n.º 57/95, de 12 de abril, disponível em www.tribunalconstitucional.pt). Para além de não se vislumbrar – face ao sistema de fontes normativas vigente – como possa um eventual

terem em consideração eventuais prejuízos fiscais, de onde resulta que as derramas podem ser exigidas de sujeitos que não apresentem matéria coletável para efeitos de IRC, aspeto que, para além de poder configurar uma violação do princípio da capacidade contributiva e do subprincípio da tributação pelo rendimento real[1983], constitui uma solução contraditória, quando tomadas em consideração as opções de tributação assumidas no âmbito do imposto principal.

(ii) Tomando por referência o âmbito aplicativo do CIRS, verifica-se que o mesmo se encontra sobreposto por figuras impositivas que incidem autonomamente sobre os rendimentos que a ele se encontram sujeitos. O que se refere será observável de modo particularmente claro quando se considere o conjunto de figuras impositivas especiais criadas no contexto do período que se seguiu ao Programa de Assistência Económica e Financeira a Portugal, com a introdução de regimes especiais como a "sobretaxa extraordinária", a qual, como vimos no Ponto 3.9.1., corresponde a um imposto que, embora se encontre integrado no CIRS, corresponde a uma forma de tributação do rendimento das pessoas singulares com autonomia em relação àquele imposto, sobrepondo-se a ele na tributação de parte das manifestações de capacidade contributiva às quais se dirige[1984].

(iii) No contexto da tributação estática do património, observa-se uma sobreposição entre os âmbitos aplicativos do IMI e do AIMI, a qual dá origem a uma dupla consideração da capacidade contributiva manifestada pela titularidade de certos bens imóveis. Em termos sintéticos, dir-se-á que, sem prejuízo da sua designação como "adicional", o AIMI constitui uma figura impositiva autónoma em relação ao IMI, assumindo regras de incidência – subjetiva e objetiva – próprias e distintas do IMI, com um momento de constituição da obrigação de imposto dele diferenciado, procedimentos de liquidação e cobrança específicos e temporalmente desencontrados[1985]. Ao contrário do IMI, que incide individualmente sobe os prédios que integram o seu âmbito aplicativo, o AIMI parte da posição dos sujeitos passivos[1986], deles exigindo um contributo fiscal em função do valor correspondente ao

---

"costume constitucional" assumir a aptidão de subtrair as normas em questão nos autos citados à respetiva confrontação com as dimensões normativas constitucionais que as parametrizam, trata-se de uma abordagem que comportará o risco de consolidação de soluções inconstitucionais pela sua "ancestralidade".

[1983] Cfr. VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, cit., 194; TORRES, Manuel Anselmo, Prejuízos Fiscais e Matéria Colectável na Derrama, Fiscalidade, n.º 38, abril-junho, 2009, 157-162.

[1984] Uma figura impositiva extraordinária (disciplinada no artigo 72.º-A do CIRS), que vigorou entre os exercícios de 2011 e 2017.

[1985] Como salienta CASALTA NABAIS, não estamos perante um verdadeiro adicional, uma vez que o mesmo não incide sobre a coleta do IMI, podendo, quanto muito, ser qualificado como um "adicionamento". Cfr. NABAIS, José Casalta, A respeito do adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis, CJT n.º 19, janeiro/março, CEJUR, Braga, 2018, 39. Um adicional corresponde a uma realidade que se acrescenta a uma outra para, em conjunto com ela, ser cobrado. Não é o que acontece com o AIMI, o qual configura um tributo completamente novo. Cfr. ROCHA, António Santos, BRÁS, Eduardo José Martins, Tributação do Património, IMI-IMT e Imposto do Selo (Anotados e Comentados), 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2018, 391.

[1986] No sentido da qualificação do AIMI como um imposto pessoal sobre o património, cfr. PIRES, José Maria Fernandes, O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património, cit., 40-42. Em sentido diverso, concluindo pela sua qualificação como um imposto de natureza mista, face à circunstância de

somatório do VPT de todos os prédios urbanos que por aqueles sejam titulados, que sejam classificados como para habitação ou terrenos para construção[1987]. Apesar destas especificidades, a sobreposição entre os âmbitos aplicativos dos impostos é manifesta, até porque os sujeitos que se encontrem obrigados ao pagamento do AIMI encontram-se, necessariamente, sujeitos ao pagamento do IMI, ainda que o inverso não seja verdadeiro[1988]. Tal facto torna-se especialmente visível no caso das pessoas coletivas, uma vez que estas não beneficiam de qualquer limite mínimo para que a imposição fiscal tenha início, o que significa que, se forem titulares de prédios das categorias enunciadas, resultarão necessariamente sujeitas a ambos os impostos[1989]. A existência de duas figuras impositivas que (pelo menos de modo parcial) se sobrepõem aplicativamente na tributação da capacidade contributiva manifestada pela titularidade de bens imóveis, para além de contribuir para a assimetria nas cargas impositivas incidentes sobre o património mobiliário e imobiliário, conforme se assinalou no Ponto 3.6., acrescenta complexidade adicional (porventura, desnecessária) ao sistema fiscal e comporta um aumento dos custos administrativos (pela duplicação dos procedimentos de liquidação e cobrança) e de cumprimento (pela adstrição dos contribuintes a obrigações fiscais acessórias declarativas)[1990].

---

reunir, simultaneamente, caraterísticas típicas da tributação real e pessoal, cfr. ROCHA, António Santos, BRÁS, Eduardo José Martins, Tributação do Património..., cit., 393.

[1987] Cfr. n.º 1 do artigo 1.º e n.º 1 do artigo 135.º-B do CIMI.

[1988] Considerando a discrepância entre o momento tomado como relevante para a fixação do sujeito passivo no âmbito do AIMI (dia 1 de janeiro) e no âmbito do IMI (de 31 de dezembro), poderá, no entanto, colocar-se a hipótese de os referidos impostos serem devidos por sujeitos diferentes. Cfr. n.º 1 do artigo 8.º e n.º 3 do artigo 135.º-A do CIMI.

[1989] Se a verba 28 da tabela geral do CIS poderia ser configurada como um imposto sobre imóveis de elevado valor e, no limite, permitir embarcar-se na (muito discutível) ideia de que os mesmos expressariam uma "especial capacidade contributiva" (cfr. Acórdão do TC n.º 59/2015), no caso do AIMI, tal não será possível. Quanto às pessoas singulares, este comporta-se como um imposto incidente sobre agregados patrimoniais de elevado valor (superior a € 600.000,00), desconsiderando o valor individual dos imóveis. Já no que respeita à tributação das pessoas coletivas, o AIMI constitui uma ostensiva duplicação do IMI, embora operada através de uma imputação de base pessoal. Aliás, os resultados fiscais obtidos por este imposto bem poderiam ser atingidos através de um incremento das taxas de IMI a que se encontram sujeitas tais entidades, uma vez que a taxa de AIMI que lhes é aplicável é fixa e a sua aplicação independe da superação de qualquer valor mínimo no que respeita ao somatório dos VPT's dos prédios de que sejam titulares. Em especial, sobre esta problemática, Cfr. ESTEVES, Jaime Carvalho, MORENO, Natália de Almeida, As incongruências da tributação em Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis, CJT nº 19, janeiro/março, CEJUR, Braga, 2019, 28.

[1990] Não se vislumbra que o facto de a receita dos impostos em análise ter destinatários distintos (as Autarquias Locais, no caso do IMI; o Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social, no caso do AIMI), constitua, por si só, uma justificação para a sua autonomização, sendo possível equacionar modelos fiscais alternativos que permitissem agregar as duas formas impositivas, associando-lhes um modelo de repartição de receitas que permitisse acautelar a afetação pretendida. A alternativa não deveria passar por uma recuperação do modelo de tributação da revogada verba 28 da tabela geral do CIS, embora integrada no CIMI mediante um regime especial de taxas. Assim, e apesar da posição firmada no Acórdão do TC n.º 590/2015, face às manifestas dificuldades de compatibilização de tal modelo de tributação com as exigências decorrentes do princípio da igualdade e da capacidade contributiva (a este propósito, cfr. VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, cit., 304-306). No entanto, sempre poderia ser assumido o percurso inverso, fazendo-se assentar a tributação do património imobiliário numa única figura impositiva, com uma configuração mais próxima do AIMI – embora com um âmbito aplicativo mais alarado e com um tratamento diferenciado na tributação de prédios urbanos e rurais –, na qual se partisse da posição do sujeito passivo e da consideração do universo de imóveis por ele detidos.

***

Para além dos casos enunciados, uma vez que se articule o problema da dupla tributação com as debilidades que assinalamos ao nível da qualificação jurídica de certas figuras impositivas (Ponto 3.9.), torna-se possível observar uma sobreposição entre o âmbito aplicativo de certos impostos e o de outras figuras tributárias que, pese embora surjam formalmente qualificados como tributos sem natureza fiscal, acabam por se revestir de caraterísticas que permitem concluir ser essa a sua natureza. Assim, por exemplo, uma vez que se conclua que a "contribuição especial de solidariedade" corresponde, na verdade, a um imposto que incide autonomamente sobre certos tipos de rendimentos (reformas, pensões, subvenções e outras prestações pecuniárias de idêntica natureza), torna-se forçoso concluir pela sua sobreposição aplicativa em relação ao IRS[1991]. Um outro exemplo do problema que se analisa pode ser encontrado na designada "taxa de proteção civil", criada pelo Município de Lisboa, a qual, apesar da sua designação, acabava por não assumir uma estrutura comutativa, uma vez que se tratava de uma prestação tributária incidente sobre o VPT dos prédios – calculado nos termos do CIMI – e exigida aos sujeitos passivos daquele imposto, sobrepondo-se, portanto, a ele na tributação da capacidade contributiva dos sujeitos passivos, revelada pela titularidade de direitos sobre os prédios[1992].

[1991] Uma figura impositiva introduzida pelo artigo 162.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro (LOE11), incidente sobre reformas, pensões, subvenções e outras prestações pecuniárias de idêntica natureza, pagas a um único titular, cujo valor fosse superior a um patamar legalmente fixado. Apesar da sua designação ("contribuição"), não se trata de um tributo de natureza comutativa, não sendo possível vislumbrar em relação à mesma uma qualquer contraprestação, constituindo, na verdade, "um imposto de classe" incidente sobre os rendimentos auferidos por reformados e pensionistas, pré-aposentados e equiparados, que se distinguia do IRS: pela sua seletividade (não obedecendo aos princípios da universalidade e da igualdade fiscal, uma vez que não se aplica às demais categorias de rendimento); por incidir sobre rendimentos brutos (ao contrário do IRS que admite deduções específicas); por assumir taxas progressivas distintas; por constituir um imposto real (que não considera as necessidades e os rendimentos do agregado familiar, ao contrário do IRS que admite deduções à coleta). Cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, Parecer jurídico sobre a conformidade constitucional da norma contida no artigo 78.º da lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2013), de 16 de janeiro de 2012, 16, disponível em www.aofa.pt. Incidindo sobre rendimentos que se encontravam sujeitos a IRS, a instituição desta forma de tributação implicou a constituição de uma situação de dupla tributação, sem que se vislumbrasse uma qualquer justificação adicional para que tal sucedesse. Como reconheceu PEDRO MACHETE, a obrigação de pagar a CES é "imposta unilateralmente para acorrer a despesas que, atento o subfinanciamento do sistema previdencial, também são gerais, funcionando a pensão como manifestação de capacidade contributiva e fonte de financiamento suplementar", o que significa que aquela figura "incide sobre um rendimento pessoal específico - a pensão - sobrecarregando o seu titular, já sujeito, nos termos gerais, ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares". Daqui decorre que "a única especificidade de tal rendimento radica na qualidade de pensionista do seu titular - característica inadequada para justificar a dupla incidência da tributação do rendimento", constituindo por isso uma violação do princípio da igualdade fiscal. Ao mesmo tempo, por não tomar em consideração a necessidades do agregado familiar, a figura impositiva desrespeitaria a al. f) do n.º 2 do artigo 67.º da Constituição. Cfr. Voto de vencido constante do Acórdão do TC n.º 187/2013.

[1992] Cfr. Acórdão do TC n.º 848/2017.

4.5. Criação de um ambiente desfavorável ao investimento e à fixação contribuintes

Num contexto de globalização, em que as fronteiras entre países se encontram fortemente esbatidas, aspeto acentuado em virtude da integração de Portugal na UE, a competitividade do sistema fiscal assume contornos de indispensabilidade. Como tivemos oportunidade de analisar, o desenvolvimento económico é uma finalidade a prosseguir através do sistema fiscal e a captação de investimento estrangeiro contribui, de modo importante, para o crescimento da economia. Para além disso, os ganhos obtidos ao nível económico com a captação de investimento refletem-se positivamente ao nível da prossecução de outra finalidade do sistema: a arrecadação de receitas com vista ao financiamento das necessidades financeiras públicas, uma vez que, no contexto de um Estado fiscal, quanto maior for a capacidade da economia para produzir riqueza, maior será a margem para que junto dela possam ser arrecadadas receitas através da cobrança de impostos. Em todo o caso, e independentemente da sua capacidade para captar investimento e contribuintes não residentes, importará, pelo menos, assegurar que o sistema fiscal não constitui um fator que contribua para o seu afugentamento.

Os agentes económicos orientam as suas decisões de investimento em função da rentabilidade que através delas conseguem obter, tomando em consideração um conjunto de fatores que poderão refletir-se – positiva ou negativamente – sobre a mesma. O lugar onde o investimento é realizado poderá afetar a sua rentabilidade, quer positiva quer negativamente, dependendo das caraterísticas que se lhe associem, cabendo ao investidor sopesar as diversas vantagens e desvantagens associadas à sua realização num determinado local, em alternativa a outro ou outros. Isto, num cenário em que a elevada mobilidade dos agentes económicos lhes permite deslocalizar a sua atividade para qualquer parte do mundo. São múltiplos e de diferente natureza os fatores que podem pesar – positiva ou negativamente – em tal decisão (por exemplo, a disponibilidade de mão-de-obra qualificada e o seu custo, o acesso a certo tipo de matérias primas, a tipologia de infraestruturas existentes, a qualidade das redes de transporte, as condições de escoamento dos produtos, a estabilidade política, o acesso privilegiado a certos mercados, a facilidade na obtenção de licenças, o acesso a financiamento e apoios públicos, o valor e estabilidade da moeda local, etc.), variando a sua relevância em função do concreto investimento pretendido (serão, por exemplo, distintos os aspetos a tomar em consideração no contexto de um investimento de natureza imobiliária daqueles que serão relevantes no contexto de um investimento de natureza empresarial).

As caraterísticas do sistema fiscal vigente no local onde o investimento é efetuado são também aspetos de preponderância não negligenciável, verificando-se que, como passaremos a explicar, a decisão dos agentes económicos de localizar (ou não) a sua atividade em certo lugar não será apenas influenciada pela carga fiscal propriamente dita inerente a essa decisão, aqui relevando também outros aspetos, como os custos de cumprimento e a própria estabilidade do tecido normativo-fiscal. Em todo o caso, a atratividade do território nacional deverá ser concebida de modo integrado, constituindo o resultado de um conjunto de elementos e dimensões que não se limitam à questão fiscal[1993].

O peso dos impostos a que o investimento resultará sujeito constitui um aspeto que não poderá ser negligenciado na previsão do retorno a obter com determinada operação, pelo que o lucro que em relação a ela se estime não poderá desconsiderar que aos resultados obtidos deverão ser subtraídos os impostos que a sua realização implique. O sistema fiscal poderá, assim, revelar-se um aspeto determinante no que respeita à decisão de localização de certo investimento ou atividade económica, na medida em que as despesas que certo agente económico suporte ao longo do processo de produção possam ser compensadas por via de regimes que sobre o mesmo faça incidir cargas fiscais mais reduzidas, aumentando, desta forma, o retorno do investimento realizado. Por outras palavras, as cargas fiscais elevadas são desincentivadoras, assim como taxas reduzidas incentivam a fixação de investimento. Aliás, não sendo alheios a este aspeto, os Estados acabam por concorrer entre si – conforme se analisou em momento anterior da presente investigação –, através da redução das onerações fiscais impendentes sobre contribuintes e investimento estrangeiro, como forma de os captar para o seu território[1994]. Estas considerações valem, em todo o caso, para os próprios contribuintes residentes, os quais poderão sentir-se incentivados (ou desincentivados) a fixar o seu domicílio/sede ou a investir (ou desinvestir) fora do território nacional, conforme as cargas fiscais a que neste resultem sujeitos. De todo o modo, a atratividade do sistema estará dependente de implicações fiscais distintas daquelas que diretamente respeitam ao peso dos impostos, não se devendo, por exemplo, perder de vista a onerosidade dos custos associados ao cumprimento de obrigações de colaboração fiscal da mais variada espécie (por exemplo, o tempo despendido com preenchimento de declarações fiscais, os custos com a aquisição de software certificado ou os custos com a aquisição de

[1993] Cfr. LOPEZ, Christian, La fiscalità come fonte di attrattività del território, *in* Fiscalità e Globalizzazione, Gli effetti in materia fiscal del processo di apertura dei mercati e il ruolo degli stati nazionali, L'Harmattan Italia, Torino, 2007, 136.

[1994] Não é, aliás, infrequente a sua instrumentalização ao propósito de captar investimento estrangeiro e a fixação de sujeitos passivos residentes noutros territórios, sendo criados regimes especiais que atenuam as responsabilidades ou encargos fiscais orientados por tal propósito. Um bom exemplo de uma medida que aqui se poderá encontrar será o regime dos residentes não habituais (cfr. n.ºs 8 a 12 do artigo 16.º, n.ºs 10 e 12 do artigo 72.º e n.ºs 4 e 5 do artigo 81.º do CIRS).

assessoria especializada no apoio ao cumprimento das obrigações fiscais)[1995]. Assim, a redução dos custos de cumprimento (para além de ser suscetível de favorecer o crescimento e o investimento interno) poderá figurar também como um elemento de estímulo à captação de investimento, enquanto o seu aumento constituirá um fator que a desestimula[1996]. Um correto enquadramento dos problemas descritos deverá, por isso, assentar numa adequada distinção entre carga fiscal substantiva e carga fiscal adjetiva, reportando-se a primeira ao peso da imposição propriamente dita (portanto, ao peso efetivo dos impostos a pagar) e a segunda aos encargos decorrentes das obrigações acessórias de colaboração (declarações, contabilidade, faturação, autoliquidação, retenções, etc.) que impendem sobre os (diversos) sujeitos passivos. Tanto uma como a outra serão suscetíveis de configurar entraves preponderantes ao desenvolvimento de qualquer atividade económica, porquanto um agente tanto poderá sentir-se desincentivado a prosseguir tal atividade porque o peso dos impostos seja elevado e absorva uma componente significativa do rendimento auferido ou do património titulado, como porque, ainda esses valores não sejam elevados, a bateria de obrigações de colaboração fiscal cujo cumprimento lhes é exigido se revela excessivamente oneroso. Como se compreenderá, o desincentivo ao desenvolvimento de uma atividade económica será tanto maior quanto mais elevado se revelar o nível de cumulação de ambas as cargas fiscais (substantiva e adjetiva).

A formação da decisão de investir assenta em previsões e estimativas que têm por base um conjunto de pressupostos e entre estes estarão, com toda a certeza, os níveis de custos com o cumprimento de obrigações principais e acessórias, como se acaba de referir. No entanto, um outro aspeto assume contornos de essencialidade neste contexto: a possibilidade de os contribuintes preverem com segurança as consequências fiscais das respetivas atuações. A previsibilidade do sistema fiscal é negativamente afetada por fenómenos (sobre os quais tivemos já oportunidade de nos pronunciar) como a hipertrofia, a variabilidade e a falta de qualidade normativa. Ainda que o sistema fiscal se revele complexo por natureza, o elevado número de enunciados normativos fiscais que o

[1995] Veja-se, por exemplo, que as estimativas da COMISSÃO EUROPEIA vão no sentido de que os gastos das PME com custos de conformidade correspondam de 30 % dos impostos pagos, uma percentagem que aumenta no caso de se expandirem além-fronteiras". Cfr. Comunicação da Comissão Europeia, Construir um sistema de tributação das sociedades justo, competitivo e estável para a UE, COM(2016) 682 final, https://eur-lex.europa.eu.

[1996] A propósito do impacto dos custos de cumprimento na competitividade do sistema fiscal, cfr. PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, Competitividade fiscal e custos de cumprimento, in O Economista: anuário da economia portuguesa, Ordem dos Economistas, 2005, 44 e seguintes. Assinalando os custos de cumprimento do sistema fiscal como um dos aspetos tomados em consideração nas decisões de fixação e de investimento em determinado território, cfr. NABAIS, José Casalta, Por um Estado Fiscal Suportável, Estudos de Direito Fiscal, Volume II, Almedina, Coimbra, 2008, página 126. Este aspeto assume uma importância que interessará destacar, uma vez que, não raras vezes, se trata de custos desnecessários, que poderiam facilmente ser removidos sem que daí decorresse prejuízo para o normal funcionamento do sistema fiscal, como será, por exemplo, o caso da consagração de obrigações declarativas relativas a informação que não se revela útil para efeitos fiscais, da duplicação de obrigações declarativas, das obrigações declarativas respeitantes a informações que a administração fiscal dispõe por outras vias.

integram, bem como o modo débil como os mesmos se encontram individualmente redigidos e articulados entre si, determinam que os níveis de complexidade sejam ainda superiores, dificultando de modo sério a identificação e a compreensão das normas jurídicas-fiscais, aspeto que coloca os contribuintes numa situação de incerteza permanente, resultando prejudicada a possibilidade de anteciparem com segurança as consequências associadas às respetivas condutas e levando a que incumpram as obrigações que sobre si impendem sem que disso tenham efetiva consciência[1997]. Um sistema fiscal que padeça destas enfermidades, para além de se revelar pouco favorável à captação de investimento externo e à fixação de contribuintes estrangeiros, estará mais exposto à desmobilização do investimento interno e dos contribuintes para outros territórios. No entanto, não basta dotar o sistema fiscal de completude e coerência, torná-lo simples e apelativo, impondo-se, também, assegurar a estabilização do quadro normativo vigente, sob pena de os contribuintes serem colocados num estado de constante dúvida em relação aos regimes existentes e à respetiva manutenção. Tivemos já oportunidade de assinalar que o tecido normativo fiscal, por um conjunto variado de motivos, é afetado por um fenómeno de elevada variabilidade normativa, associando-se-lhe, por isso, níveis intensos de instabilidade, com assinalável prejuízo para o cumprimento dos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança. Um sistema fiscal estável permitirá aos agentes económicos desenvolver a sua atividade, estimando com elevado grau de certeza as consequências fiscais a que ficarão sujeitos, contribuindo positivamente para a captação de investimento e fixação de contribuintes em território nacional[1998]. Por sua vez, a instabilidade fiscal gera desconfiança e conduz à retração do investimento (nacional e estrangeiro), sendo que na sua falta a produção de riqueza tenderá a reduzir e o desemprego a aumentar, conduzindo a diminuição da receita arrecadada e, simultaneamente, a um aumento da despesa pública. A frequente alteração do sistema fiscal – sobretudo em aspetos estruturais das suas principais figuras impositivas – degrada a confiança dos contribuintes na manutenção das soluções normativas fiscais presentes no sistema, o que, para além de poder prejudicar a efetividade das normas fiscais, impede um planeamento fiscal de médio ou longo prazo em qualquer investimento ou decisão[1999]. *A alteração do tecido normativo fiscal (não apenas em aspetos*

[1997] Não é infrequente que os contribuintes incumpram as respetivas obrigações fiscais pelo facto de desconhecerem ou não compreenderem as normas que as preveem, sem prejuízo da possibilidade de virem a ser sancionados por isso. A propósito da questão, ver o Ponto 4.3.

[1998] Cfr. NOVA, César García, El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos, Algunos aspectos destacables, in Revista Técnica Tributaria, n.º 124, 2019, 75.

[1999] O problema coloca-se sobretudo quando o investimento fiscalmente incentivado se justifique numa lógica de médio ou longo prazo, caso em que a remoção do incentivo poderá colocar em crise as hipóteses de o contribuinte lucrar com o investimento realizado – isto é, o interesse na realização do investimento poderá depender exclusivamente da concessão e manutenção do regime fiscal de incentivo. Tome-se por exemplo o caso de um investidor estrangeiro que tenha a pretensão de investir em Portugal a médio ou longo prazo, e na possibilidade de o investimento não se concretizar pelo facto de o

acessórias, mas também em dimensões estruturais do sistema) determina a erosão da confiança no mesmo[2000]*, refletindo-se negativamente na sua capacidade de captação e fixação de investimento e contribuintes*[2001]. Aliás, o próprio anúncio de medidas fiscais no sentido de atenuar ou agravar a tributação em certos sectores e a discussão pública realizada em torno das mesmas acaba por contribuir para o estado de incerteza que se evidencia[2002]. Os agentes económicos não se revelam incentivados a investir num território cujo sistema fiscal assenta num tecido normativo débil e em permanente alteração, motivos pelos quais não lhes permite antecipar razoavelmente as consequências fiscais associadas à sua conduta.

Um outro aspeto que merecerá especial reflexão quando se fala do sistema fiscal enquanto fator de captação ou de afastamento de investimento e contribuintes, corresponde ao funcionamento da justiça fiscal, mormente o problema da sua (falta de) celeridade. A existência de meios procedimentais e processuais adequados a acautelar as diversas pretensões que possam ser colocadas e, sobretudo, a celeridade na obtenção de decisões jurisdicionais que apreciem a conformidade jurídica das decisões da administração fiscal que afetem os contribuintes, são condições imprescindíveis para o funcionamento de um sistema fiscal que se pretende fiscalmente competitivo e atrativo. As debilidades registadas a este nível constituem um fator de repulsa ao investimento e, sem prejuízo de outras, podemos individualizar as seguintes: (i) os procedimentos administrativos de segundo grau não correspondem, por regra, a vias efetivas de controlo das decisões da administração fiscal, uma vez que tal pressupõe que as pretensões dos contribuintes sejam efetivamente apreciadas, de modo sério e com uma possibilidade real de inversão do sentido decisório dos atos objeto de sindicância, o que nem sempre sucede face a uma certa posição de irredutibilidade que a

---

mesmo não ser capaz de estimar com razoabilidade os custos fiscais que se lhe associam, face à frequente alteração a que os regimes fiscais se encontram sujeitos.

[2000] A elevada variabilidade normativa será suscetível de inviabilizar os concretos efeitos pretendidos pelo normador aquando da adoção das soluções normativas. A título de exemplo, a concessão de um benefício fiscal, em sede de tributação do rendimento obtido com o desenvolvimento de certa atividade agrícola, pode ter o potencial de a tornar extremamente rentável mas, ainda assim, não ser capaz de "convencer" os contribuintes a desenvolvê-la pelo facto de não confiarem na manutenção de tal regime por um período razoável de tempo. O mesmo problema se poderá colocar com um regime de desincentivo de certa atividade que se considere prejudicial, na medida em que os contribuintes que a desenvolvam assumam tal regime como meramente transitório, optando por suportar o reforço de tributação e aguardar pela remoção de tal regime do sistema fiscal.

[2001] Uma forma de contornar estes inconvenientes passa pela celebração de acordos fiscais, através dos quais se promove a uma estabilização por via contratual do regime fiscal (mais favorável) aplicável a certo contribuinte, como contrapartida da realização de determinado investimento. Por todos, sobre o tema, NABAIS, José Casalta, Contratos Fiscais (Reflexões acerca da sua admissibilidade), in Stvdia Ivridica 5, Coimbra Editora, Coimbra, 1994.

[2002] Numa abordagem de caráter empírico, poderá assinalar-se, a título de exemplo, a reação gerada – durante o ano de 2015 – em torno do anúncio de alterações ao nível da tributação das sucessões e doações (previstas no programa de governo do Partido Socialista), que iam no sentido da sujeição a imposto das heranças de elevado valor. A discussão pública da medida conduziu a uma verdadeira corrida aos advogados e consultores por parte dos contribuintes potencialmente visados pela medida, com o propósito de promover celeremente a partilha em vida (ou recorrer a soluções alternativas mais complexas) e, assim, evitar a sujeição ao imposto. Apesar disso, nenhuma alteração foi promovida no âmbito da tributação das sucessões e doações.

administração fiscal tende a assumir em relação aos seus atos[2003]; (ii) ainda que seja essencial – para o regular funcionamento do sistema fiscal – que os contribuintes possam recorrer aos tribunais e obter uma decisão que tutele as respetivas pretensões num prazo razoável, os processos jurisdicionais tributários tendem a não ser decididos num prazo que possa considerar-se razoável, arrastando-se por longos períodos (anos) nos tribunais até obterem uma composição jurisdicional; (iii) a administração fiscal tende a assumir ritmos diferentes, conforme se trate do desenvolvimento de procedimentos dirigidos à liquidação e cobrança de tributos (acelerado), ou do desenvolvimento das atuações necessárias para que seja dado cumprimento a decisão jurisdicional transitada em julgado que lhe seja desfavorável (lento)[2004].

4.6. Crescimento da litigiosidade

Embora existam vários motivos para que o sistema fiscal constitua um terreno fértil para a emergência de litígios que acabam por ser transpostos para o domínio jurisdicional[2005], as imperfeições registadas ao nível do seu tecido normativo constituem, com elevado grau de certeza, um dos mais preponderantes fatores catalisadores da litigiosidade em matéria fiscal[2006]. Por um lado, o generalizado sentimento de injustiça dominante em relação à configuração e ao concreto funcionamento do sistema fiscal, bem como o modo como é realizada a despesa pública, as elevadas taxas de sucesso na impugnação dos atos[2007] ou a própria possibilidade de utilização dos meios jurisdicionais no contexto de

[2003] Muitas questões que se colocam ao nível interpretativo poderiam ser resolvidas ainda em sede administrativa, dispensando, assim, a intervenção dos órgãos jurisdicionais, o que apenas não sucede porque a administração fiscal tende a apresentar-se irredutível na revisão das suas próprias decisões, o que – em grande medida – contribui para uma visão odiosa da administração fiscal. A propósito do tema, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, A administração odiosa (repensando os fins e atuações do fisco) in Desafios Tributários, Vida Económica, 2015, 127 e seguintes.

[2004] Cfr. SILVA, Hugo Flores da, A execução de julgados no processo tributário, in Comentários à Legislação Processual Tributária, AAFDL, Lisboa, 2019, 243-245.

[2005] O incremento da complexidade do sistema fiscal – a qual não se revelará patológica em todas as suas dimensões – contribui, em forte medida, para o aumento dos níveis de litigiosidade presentes no sistema fiscal, face às maiores dificuldades que o mesmo passa a implicar ao nível do seu manuseamento. Neste sentido, assinalando o agravamento da litigiosidade no nosso sistema fiscal em virtude do incremento, em geral, nos níveis de complexidade do sistema fiscal e, em específico, da proliferação de deveres de cooperação, Cfr. DOURADO, Ana Paula, O contencioso tributário português: um apelo à reforma, CIT., 10; e SANCHES, José Luís, Prefácio ao Código de Processo Tributário comentado por A. Barros Lima Guerreiro e J. Silvério Dias Mateus, 1991, 10.

[2006] Assinalando as debilidades normativas como importantes catalisadores dos elevados níveis de litigiosidade que se vão associando ao sistema fiscal. Cfr. GONZÁLEZ, Clemente Checa, *Persiguiendo la sombra de la justicia tributaria*, cit., 160; LOZANO, Ana María Juan, *La racionalidad de las leyes...*, cit., 258.

[2007] Numa abordagem de caráter empírico, poderá afirmar-se que, para tal, contribui um certo relaxamento por parte da administração fiscal na condução dos procedimentos, que não raras vezes determina a prática de atos juridicamente desconformes por questões formais (violação do direito de audição, do dever de fundamentação ou das exigências de notificação dos atos), mas também ao nível da condução dos próprios processos judiciais, comprometendo, com a sua atuação – ou falta dela – decisões que lhe poderiam ser favoráveis e conduzindo a que as eventuais taxas de sucesso na reversão das decisões da administração fiscal por via jurisdicional constituam um incentivo para o recurso a esta via. Por outro lado, observa-se uma certa obstinação, desrazoabilidade e até impreparação por parte da administração tributária, a qual tende a insistir na manutenção de atos ostensivamente ilegais, em alternativa à sua imediata substituição por outros, depurados dos vícios que lhes são imputados pelos contribuintes no âmbito de processos jurisdicionais

manobras ou esquemas de poupança fiscal[2008], contribuem para uma elevada predisposição dos contribuintes para colocar em causa as decisões da administração fiscal que lhes sejam desfavoráveis. Por outro lado, a excessiva litigiosidade não será exclusivamente imputável aos contribuintes, verificando-se uma forte propensão para a litigância por parte da administração tributária, a qual, para além de raramente lançar mão da faculdade de revogação dos atos no âmbito dos processos jurisdicionais quando a sua ilegalidade se revela evidente, apresenta frequentemente recursos jurisdicionais com pouco ou nenhum fundamento e tende a oferecer resistência à execução das decisões jurisdicionais que lhes são desfavoráveis[2009]. Neste contexto, as imperfeições na redação ou sistematização do material jurídico fiscal acabam por funcionar como um combustível que vai alimentando a, já de si, elevada, propensão para litigar por parte dos contribuintes e da administração tributária.

Não foi em vão o que referimos, ao longo da presente investigação, a propósito do facto de um sistema fiscal marcado por incoerências e incompletudes, cujas disposições normativas sejam inadequadamente sistematizadas e redigidas numa linguagem obscura e excessivamente indeterminada[2010], tender a ver-lhe associado um maior número de dissídios interpretativos (e, por vezes, integratórios) emergentes no contexto das relações estabelecidas entre os contribuintes e a Administração[2011]. Não sendo um exercício mecânico ou exato, o resultado da interpretação dos enunciados normativos fiscais será suscetível de divergir conforme o sujeito que a leve a efeito e os interesses que o movam. Os contribuintes e a administração, partindo de diferentes perspetivas e

---

de natureza impugnatória (ou até no âmbito de procedimentos administrativos impugnatórios), acabando, assim, as pretensões por ser decididas em sentido favorável ao impugnante, numa altura em que a correção do ato já não se apresenta concretamente possível. Pense-se, por exemplo, na possibilidade de um ato padecer de vícios formais – como por exemplo a preterição do direito de audição ou a violação do dever de fundamentação –, caso em que a administração poderia, simplesmente, anular o ato inválido e iniciar novo procedimento, corrigindo as suas enfermidades, mas acaba por decidir manter o ato, o qual vem a ser anulado na sequência de um longo processo judicial, conduzindo a que, quando a anulação ocorre, decorreu já a caducidade do direito à liquidação, o que impede a prática de novo ato.

[2008] Pense-se, por exemplo, na utilização dos meios processuais tributários com o objetivo de obter um diferimento do cumprimento das obrigações fiscais.

[2009] Ao contrário do que poderá suceder com os contribuintes, a função "moderadora" das taxas de justiça e os regimes de litigância de má-fé não constituem para a administração fiscal um fator impeditivo ou dissuasor de uma utilização abusiva dos expedientes processuais (cfr. n.° 2 do artigo 122.° do CPPT e 104.° da LGT). A propósito da patológica resistência da administração fiscal ao cumprimento voluntário das decisões jurisdicionais, cfr. SILVA, Hugo Flores da, A execução de julgados no processo tributário, cit., 243-245. Também se verifica bastante resistência por parte da administração às interpretações consolidadas por parte dos tribunais, mantendo o seu modo de atuar mesmo após o mesmo ser objeto de censura por parte daqueles e não cumprindo atempadamente o dever de rever as suas orientações genéricas aos sentidos interpretativos firmados pela jurisprudência dos tribunais superiores (como exigido pelo n.° 4 do artigo 68.°-A do CPPT).

[2010] Assinalando o aumento da burocracia e da litigiosidade como consequência da proliferação de conceitos indeterminados na formulação das normas fiscais, cfr. RIBEIRO, João Sérgio, Tributação Presuntiva do Rendimento, cit., 123.

[2011] As limitações materiais e humanas de que padece, bem como as fortes exigências associadas ao manuseamento de um tecido normativo caraterizado pela hipertrofia e elevada variabilidade, conduzem a que aquela acabe por ser obrigada a decidir sobre pressão, em curtos espaços de tempo, o que favorece os erros interpretativos, as debilidades ao nível probatório e a ausência ou insuficiência da fundamentação dos atos.

movendo-se por interesses diferenciados, não raras vezes discordam quanto ao sentido interpretativo (ou integrador) que deverá vingar no caso concreto, de onde decorre a possibilidade de os contribuintes serem confrontados com decisões administrativas (ou até a falta de decisões) com as quais discordem[2012]. Uma vez que estas divergências não sejam resolvidas em sede administrativa (através dos meios procedimentais previstos para o efeito), acabam por ser transpostas para o plano jurisdicional, passando a caber aos tribunais oferecer a sua resolução. As patologias observadas a montante (ao nível da criação normativa) acabam por se refletir a jusante (ao nível da aplicação normativa), confrontando os aplicadores normativos com um sem número de problemas interpretativos e aplicativos. Percebe-se, assim, que os elevados índices de litigiosidade que vão cercando o sistema fiscal configuram um dos reflexos mais evidentes do seu desenvolvimento patológico.

Em todo o caso, a simples ocorrência de divergências ao nível do sentido interpretativo a extrair das normas jurídicas fiscais poderia não se manifestar em litigiosidade, não fosse a gravidade das consequências que as mesmas são suscetíveis de produzir. Desde logo, uma fatia muito importante – talvez a mais importante – das normas fiscais assume natureza eminentemente restritiva, porquanto delas decorre a constituição de obrigações fiscais que servem de base à produção de ablações patrimoniais na esfera jurídica dos respetivos destinatários. Para além disso, ao incumprimento das obrigações fiscais – principais ou acessórias – associam-se consequências jurídicas como o pagamento de juros (compensatórios e moratórios), a sujeição a um agressivo processo de cobrança coerciva, a sujeição à aplicação de sanções de natureza penal ou contraordenacional, bem como um conjunto de limitações decorrentes da simples verificação da existência de uma situação tributária não regularizada (como serão os casos da proibição de participação em procedimentos de contratação pública, do afastamento de regimes de benefícios fiscais ou da exclusão do benefício de subsídios). Percebe-se, neste contexto, que a gravidade das consequências que poderão associar-se às divergências interpretativas das normas fiscais entre a administração fiscal e os contribuintes tenderão a constituir incentivo bastante para que estes não se conformem com as decisões que lhes sejam comunicadas por aquela e as procurem sindicar junto dos órgãos jurisdicionais competentes.

Ao contrário do que se poderia pensar, os dissídios interpretativos potenciadores da litigiosidade não ocorrem apenas em relação às disposições normativas de caráter substantivo,

[2012] Nuns casos, caberá ao próprio contribuinte aplicar, por si mesmo, as normas fiscais e extrair delas os devidos efeitos para a respetiva situação fiscal, ainda que tal exercício se encontre sujeito a um "controlo corretivo" desenvolvido pela administração fiscal; noutros, será a própria administração fiscal a interpretar e aplicar as normas num primeiro plano, levando ao conhecimento dos contribuintes os atos definitórios da sua concreta situação fiscal. A propósito dos diferentes modelos em que assenta a aplicação das normas fiscais, cfr. SILVA, Hugo Flores da, A Privatização do Sistema de Gestão Fiscal, cit., 338 e seguintes.

verificando-se que as debilidades existentes na configuração dos meios jurisdicionais (portanto, ao nível as normas fiscais adjetivas de caráter processual) contribuem para o mesmo resultado. Se a complexidade das normas jurídicas fiscais substantivas – pelos mais variados motivos – se revela inevitável, o mesmo não sucederá necessariamente com as normas de caráter adjetivo. Estas, enquanto normas sobre normas, não têm que acompanhar o nível de complexidade que se associa àquelas, devendo ser configuradas de modo tão simples quanto possível, para que os órgãos jurisdicionais se debrucem essencialmente sobre questões de facto ou questões de direito de dimensão substantiva. *A constante chamada destes à decisão de questões de natureza processual, para além de contribuir para que a justiça tributária não cumpra com as exigências de celeridade que sobre ela impendem, representa um flagrante desperdício de recursos públicos, o qual, não raras vezes, seria evitado, caso a legislação fosse configurada de modo diferente*. De modo a que as mesmas não acabem por representar um entrave em relação ao princípio da tutela jurisdicional efetiva que pretendem assegurar, importa garantir um especial cuidado na redação e sistematização das normas de caráter adjetivo que disciplinam o contencioso tributário. O modo intrincado e pouco claro como se encontram disciplinados os mecanismos jurisdicionais colocados à disposição do contribuinte para reagir contra os atos lesivos da sua posição jurídica tendem a convergir em frequentes e intermináveis discussões sobre aspetos de natureza meramente processual, conduzindo, nuns casos, à produção de meras decisões de forma, sem que o tribunal conheça da questão de fundo (litígio) submetida à sua apreciação e, noutros casos, a um exagerado diferimento temporal dessa mesma decisão[2013].

O crescimento da litigiosidade que se assinala acaba por colocar o poder jurisdicional numa posição de reduzida capacidade de resposta às pretensões que junto dele vão sendo deduzidas, o que não apenas se traduz numa perda da qualidade das decisões jurisdicionais, uma vez que a elevada quantidade de processos com que os tribunais são confrontados acaba por reduzir o tempo e a atenção que podem dedicar ao solucionamento de cada um deles, como também numa maior demora na sua produção, colocando-se em crise o princípio da tutela jurisdicional efetiva[2014]. A frequência com que os litígios se sucedem e a assinalada demora na sua resolução, para além de criar um "ambiente"

[2013] Uma breve consulta da jurisprudência dos tribunais superiores permitirá observar a frequência com que estes são chamados a decidir questões de ordem processual, de onde decorre um arrastamento do processo em torno da apreciação de aspetos de natureza adjetiva. Outros existirão, mas como exemplos de casos típicos de questões de natureza processual que tendem a ocupar os tribunais poderá indicar-se a enorme quantidade de decisões dos tribunais superiores nas quais estes se pronunciam sobre a impropriedade da utilização dos meios processuais ou dos recursos jurisdicionais, a natureza da execução fiscal e dos concretos atos que no seu contexto são praticados.

[2014] Para além disso, muitas vezes, as decisões jurisdicionais perdem o seu efeito clarificador quanto à interpretação das disposições normativas que os tribunais são chamados a interpretar, uma vez que acabam por surgir num momento em que a respetiva redação já foi alterada, ou seja, quando os problemas são solucionados, já foram substituídos por outros, novos e distintos.

adverso ao investimento nacional e (sobretudo) estrangeiro – conforme se observa no Ponto 4.5. –, comporta elevados custos para o erário público, com o pagamento de avultadas quantias (como juros indemnizatórios e moratórios ou indemnização com a prestação de garantias indevidas) no contexto da execução das decisões jurisdicionais favoráveis aos contribuintes.

4.7. Potenciamento da evasão e fraude

As fragilidades do sistema fiscal constituem um elemento catalisador de fenómenos como a evasão e a fraude fiscais. É assim, essencialmente, por dois motivos: por um lado, as patologias sistémicas fornecem o material com que a evasão fiscal se alimenta; por outro, o sentimento de injustiça que se gera em torno de um sistema fiscal incoerente ou incompleto acaba por desincentivar o cumprimento das normas fiscais, o que – entre outras manifestações – poderá corresponder à adoção de comportamentos reconduzíveis às categorias de evasão e fraude fiscais.

Em primeiro lugar, como se disse, *o fenómeno de evasão fiscal alimenta-se das imperfeições do tecido normativo fiscal*. São estas que permitem que alguns contribuintes – devidamente assessorados para o efeito – obtenham (ou procurem obter) a desoneração dos respetivos encargos fiscais fora das situações em que o normador fiscal pretendeu assegurar-lhes tal possibilidade. Com efeito, na evasão fiscal está em causa a prática de atos ou celebração de negócios jurídicos num quadro genérico de conformidade jurídica, mas que são fiscalmente tomados como juridicamente desconformes em virtude do facto de o respetivo propósito normal ser subalternizado pelo objetivo (exclusivo ou principal) de obtenção de uma poupança fiscal (redução ou diferimento de cargas fiscais). Não se confunde, por isso, com a fraude fiscal, a qual se traduz na obtenção da referida poupança através de comportamentos expressa e frontalmente proibidos pelas normas fiscais. Uma e outra diferem planeamento fiscal, o qual se carateriza da referida poupança fiscal num quadro de conformidade jurídica[2015]. Num hipotético sistema ideal ou perfeito (absoluta e permanentemente livre de incoerências e incompletudes), a evasão fiscal não seria uma realidade, uma vez que os contribuintes não seriam capazes de identificar esquemas ou soluções aptas a lhes assegurar a obtenção de poupanças fiscais fora dos casos intencionalmente previstos pelo normador fiscal – ou seja, os contribuintes apenas conseguiriam obter poupanças fiscais nos casos em que tal resultado

[2015] A propósito dos conceitos enunciados, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, Direito fiscal e autonomia da vontade, Do direito à livre planificação fiscal, cit., 1213 e seguintes; SANCHES, José Luís Saldanha, Os Limites do Planeamento Fiscal, cit., 22.

tivesse (efetivamente) sido pretendido pelo normador fiscal[2016]. No entanto, um sistema fiscal real será – como tivemos oportunidade de analisar – necessariamente imperfeito e no seu âmbito as contradições e as incompletudes normativas serão realidades inevitavelmente presentes, em termos tais que a questão deixa de passar pela sua existência ou não, mas pela consideração da frequência ou intensidade com que as mesmas se verificam[2017]. A hipertrofia, a variabilidade e o défice de qualidade normativas que tendem a afetar o sistema fiscal favorecem a emergência de quebras sistemáticas, as quais permitem a desoneração ou a redução dos encargos fiscais por parte de certos contribuintes[2018]. Quanto mais frequentes e intensas forem as referidas patologias, maior será a margem de manobra para que os contribuintes, através do seu aproveitamento, beneficiem de poupanças fiscais não equacionadas ou pretendidas pelo normador fiscal[2019].

Em todo o caso, para que tal suceda, um outro aspeto assume-se absolutamente preponderante: o facto de o não pagamento dos impostos ser configurado pelos contribuintes como uma alternativa (como uma efetiva possibilidade), a qual apenas se colocará quando o próprio sistema falhe. Com efeito, o sistema fiscal não se desenvolve exclusivamente numa perspetiva substantiva, sendo incorporado por normas fiscais de caráter adjetivo, cujo propósito será (em termos simples) assegurar a efetividade das normas substantivas. A disciplina jurídica de um conjunto de procedimentos administrativos fiscais da mais diversa natureza – nomeadamente, avaliativos, liquidatórios, ficalizatórios e arrecadatórios – e a existência de uma estrutura institucional dotada de

[2016] "Num sistema fiscal racional, não afetado pelas irracionalidades das pessoas e das leis, ou pelas distorções introduzidas na lei pelos grupos de pressão, e dirigido a um universo de contribuintes sem qualquer esforço para reduzir a sua carga tributária, o planeamento fiscal seria uma redundância". Cfr. SANCHES, José Luís Saldanha, Justiça Fiscal, cit., 62.

[2017] A incapacidade de antecipar e prever todas concretas situações, hipóteses e variáveis factuais que o (macro) sistema social (e respetivos subsistemas) poderá colocar e, assim, as respetivas necessidades regulatórias, torna o sistema fiscal incompleto por natureza, tanto numa perspetiva estática, como numa perspetiva dinâmica, considerando a própria evolução da realidade social e a permanente e sucessiva colocação de inovadores desafios regulatórios. Para além disso, num contexto de hipertrofia normativa, torna-se inevitável o surgimento de incoerências normativas, uma vez que, a partir do momento em que certa solução normativa ingresse no sistema, passa a conviver com um infindável número de normas jurídicas com as quais poderá conflituar em termos aplicativos, o que torna o objetivo de as evitar completamente, se não uma tarefa impossível, pelo menos, uma tarefa muito próxima de o ser.

[2018] O detalhe com que o normador fiscal promove a delimitação dos substratos factológicos que determinam a sujeição ao imposto favorece a emergência de espaços não regulados, os quais são aproveitados pelos contribuintes mais astutos (ou devidamente assessorados) para obter poupanças fiscais fora dos casos em que tal constitui uma efetiva intenção do normador fiscal. Em consideração a tal facto e com base na necessidade de combater este tipo de comportamentos, vão sendo atenuadas as exigências de concretização das normas de incidência fiscal, observando-se um recurso a disposições normativas mais abertas e abrangentes, o que não deixa de comportar um certo sacrifício da tutela conferida à segurança jurídica. Cfr. RUSSO, Pasquale, FRANSONI, Gugliemo, CASTALDI, Laura, *Istituzioni di Diritto Tributario*, Giuffrè Editore, Milano, 2014, 56. As alterações socioeconómicas estruturais permitidas pelo avanço tecnológico garantem aos contribuintes novas formas de se subtrair ao pagamento do imposto, os quais, naturalmente inclinados para reduzir os seus encargos fiscais, acabam por lançar mão das oportunidades que nesse contexto lhes são concedidas.

[2019] A exposição do sistema fiscal ao fenómeno de evasão fiscal varia na proporção dos respetivos desenvolvimentos patológicos. Neste sentido, ANDREA FEDELE vê na evasão – enquanto fenómeno generalizado – um dos índices da incoerência do sistema fiscal. Cfr. FELEDE, Andrea, *Incontro di Studio su «Giuristi e Legislatori», Pensiero giuridico e innovazione legislativa nel processo di produzione del diritto, in Per la storia del Pensiero giuridico moderno*, n.° 50, Giuffrè Editore, Milano, 1996, 230.

meios técnicos e humanos adequados ao seu desenvolvimento, são aspetos inevitáveis para o funcionamento de qualquer sistema fiscal. Se estas dimensões adjetivas não estiverem reunidas em termos adequados, poderá gerar-se um convite para que os contribuintes incorram em comportamentos de evasão e fraude, por neles se formar a convicção de que tais comportamentos sairão impunes, seja pelo facto de a administração não os identificar, seja pelo facto de, identificando-os, não os sancionar[2020]. Aliás, a própria perceção da existência de contribuintes que, através de expedientes evasivos ou fraudulentos, conseguem, com sucesso, subtrair-se ao cumprimento das obrigações fiscais (ou, pelo menos, reduzi-las), acaba por gerar um efeito de imitação ou, pelo menos, de erosão da predisposição para o cumprimento das obrigações fiscais.

Em segundo lugar, afirmamos *que as imperfeições do sistema fiscal contribuem para que os indivíduos se sintam incentivados a incumprir as suas normas – ao que aqui importa, mediante a adoção de condutas suscetíveis de recondução aos conceitos de evasão e fraude fiscais –, em virtude do generalizado sentimento de injustiça gerado em torno do mesmo*. Não se pretende, com isto, sugerir que o descontentamento em relação ao modo como o sistema fiscal se encontra configurado e se desenvolve constitua o único – ou sequer – o mais determinante motivo que leva os contribuintes a procurar furtar-se às respetivas responsabilidades fiscais. Outros existem, tão ou mais importantes. O facto de os impostos se materializarem em ablações patrimoniais produzidas na esfera jurídica dos contribuintes, sem que receba em troca uma contrapartida direta e especifica – traduzindo, por isso, desvantagens, na sua perspetiva – , o seu impulso natural passará por orientar a sua conduta de forma a minimizar ou evitar o seu pagamento, sempre que tal se lhes apresente como uma efetiva possibilidade[2021]. Observa-se, neste contexto, que quanto maiores forem as cargas fiscais, maior será o estímulo para que os contribuintes se procurem evadir do cumprimento das suas obrigações.

Em todo o caso, não deverá ser negligenciada a importância que assumem os desenvolvimentos patológicos do sistema fiscal, nem a perceção que os contribuintes têm dos mesmos e a sua predisposição para ingressarem em comportamentos de evasão e fraude fiscal. O desfasamento que vai sendo criado entre os princípios enformadores do sistema fiscal e a sua efetiva

---

[2020] Com pertinência, a propósito da importância da existência no sistema fiscal de instrumentos aptos a identificar e a reprimir o incumprimento das normas fiscais (bem como de modelos de "manipulação cognitiva", tais como soluções que incorporem um efeito de "anestesia fiscal" no âmbito de certas figuras impositivas), cfr. MENÉNDEZ, Agustín José, *Justifying Taxes*, cit., 64.

[2021] A tendência para que os contribuintes privilegiem "arranjos" ou "soluções" que permitam reduzir a cargas impositivas que sobre si impendem constitui um reflexo do impulso "egoístico" de preservar a respetiva esfera patrimonial. Cfr. BORIA, Pietro, *I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale*, cit., 79. Todavia, o pagamento dos impostos não esgota as dimensões fiscais às quais se associam cargas de negatividade para os contribuintes, verificando-se que as próprias obrigações acessórias de colaboração, para além de compreenderem significativos financeiros que podem implicar, compreendem também custos psicológicos não negligenciáveis. Cfr. LOPES, Cidália Maria da Mota, Quanto custa pagar Impostos em Portugal? Os custos de Cumprimento da tributação do Rendimento, Almedina, Coimbra, 2008, 83; SANTOS, J. Albano, Teoria Fiscal, cit., 345-346.

concretização ao nível infraconstitucional, sobretudo os importantes desvios que (por razões diversas e nem todas legítimas) vão sendo impostos ao princípio da igualdade fiscal, em virtude da assimetria da distribuição da intensidade das cargas fiscais, atento o desagravamento das onerações fiscais incidentes sobre certas realidades económicas ou sobre certas categorias de sujeitos passivos, tem por consequência a criação de um sentimento de injustiça em relação aos sujeitos passivos que, em virtude de tal facto, são sujeitos a imposições fiscais mais intensas. Este sentimento de injustiça, a incapacidade de os contribuintes apreenderem os critérios pelos quais o sistema se orienta, bem como sensação de que a imposição fiscal se deixa manipular de modo arbitrário, contribuem – determinantemente – para que os contribuintes se sintam legitimados a lançar mão de esquemas de legalidade duvidosa para, assim, obter poupanças fiscais[2022].

A excessiva complexidade e (consequente) reduzida transparência e compreensibilidade do sistema fiscal e das concretas soluções que integra, que em grande medida se devem à proliferação de regimes fiscais especiais e excecionais criados com o propósito de acautelar as diversas sensibilidades políticas, necessidades sociais e interesses económicos, tenderá a criar nos contribuintes a convicção de que, no âmbito do sistema fiscal, todos os interesses são acautelados menos os seus e de que certas categorias ou grupos de contribuintes acabam por concorrer para o financiamento das despesas públicas com montantes significativamente inferiores àqueles que deveriam decorrer da consideração das respetivas capacidades contributivas[2023]. Ao mesmo tempo, a inexistência de uma contrapartida direta e visivelmente associada ao pagamento dos impostos, a presença de um generalizado juízo depreciativo em torno do modo como são utilizadas as receitas que através deles são arrecadadas ou até uma avaliação depreciativa dos bens e serviços públicos que através de tais receitas são financiados, são também fatores que contribuem de modo preponderante para que os contribuintes não se sintam compelidos a cumprir as respetivas obrigações fiscais, evadindo-se das mesmas sempre que possível[2024]. Todas estas razões contribuem para uma maior resistência por parte dos contribuintes

[2022] Cfr. TIPKE, Klaus, LANG, Joachim, Direito Tributário..., cit., 166.

[2023] Embora não corresponda a uma conclusão de caráter jurídico-científico, será esta uma perceção colhida de modo empírico. Neste sentido, assinalando que a complexidade do sistema fiscal – e dos regimes e soluções que incorpora –, ao dificultar a sua compreensão pelos contribuintes, acentua a repulsa perante as obrigações fiscais e favorece o seu incumprimento, cfr. SANTOS, J. Albano, Teria Fiscal, cit., 353.

[2024] Com efeito, a inexistência de uma contrapartida direta e individual associada ao pagamento do imposto tende a contribuir para uma certa cisão entre a dimensão de receita e de despesa pública, levando a que a satisfação de certas necessidades públicas seja assumida como garantida, sem que os contribuintes tenham em presença os custos que se lhes associam. Isto contribui, aliás, para que, de modo paradoxal, os mesmos contribuintes que exigem dos poderes públicos uma intervenção de largo espectro que acautele as mais diversas exigências decorrentes da realização do seu bem-estar, acabem por assumir como ilegítima a sua chamada a participar no financiamento das despesas públicas que dela decorrem. Por aqui se compreende a necessidade de uma visão unitária do fenómeno financeiro – portanto, uma compreensão articulada das componentes da receita e da despesa públicas –, para a qual tivemos oportunidade de aludir no Ponto 3.5. do Capítulo I da Parte II.

ao cumprimento das respetivas obrigações fiscais e, assim, para uma maior predisposição para a adoção de comportamentos de evasão e fraude fiscais.

Os efeitos decorrentes destes fenómenos de poupança fiscal juridicamente desconforme sobre o sistema fiscal não serão despiciendos, contribuindo negativamente para a sua realização finalística. Se os contribuintes, ao arrepio da juridicidade, se conseguirem furtar com sucesso às respetivas obrigações fiscais, não apenas os propósitos arrecadatórios do sistema poderão resultar gorados, como as suas capacidades de redistribuição de riqueza e de modelação comportamental serão frustradas. Ora, a generalização destes fenómenos poderá colocar em crise (ou, pelo menos, prejudicar de modo sério) a sustentabilidade multidimensional que assinalamos no Ponto 2.2.2. do Capítulo I da Parte II, considerando: (i) a possibilidade de se refletirem negativamente na capacidade de o sistema fiscal gerar receitas suficientes para acautelar os níveis de despesa pública que visa financiar (sustentabilidade financeira); (ii) a possibilidade de as receitas perdidas serem compensadas através de um incremento das onerações fiscais produzidas sobre os estratos sociais menos favorecidos (como por exemplo sucederá com o aumento dos impostos diretos e os efeitos regressivos que se lhes associam) ou de um desinvestimento em prestações sociais (sustentabilidade social); e (iii) os efeitos decorrentes da distorção do mercado concorrencial, como resultado do facto de certos agentes económicos conseguirem reduzir ilegítima e artificialmente os encargos fiscais associados ao desenvolvimento da respetiva atividade, enquanto outros são obrigados a suportá-los (sustentabilidade económica)[2025].

[2025] Basta pensar que os primeiros, subtraindo-se dos respetivos encargos fiscais, resultam colocados numa posição economicamente privilegiada, que lhes permitirá assumir uma posição confortável no mercado, sem que para o efeito necessitem de investir na redução dos respetivos custos de produção ou no aumento de qualidade dos seus bens e serviços.

CONCLUSÕES

A partir das considerações da investigação antecedente, será possível identificar um conjunto de ideias-chave que podem, num esforço de sintetização, ser reduzidas aos seguintes TÓPICOS CONCLUSIVOS:

I. Respeitantes aos pressupostos para a identificação de um conceito de sistema jurídico

1. O sistema pode ser definido como a uma unidade composta por uma pluralidade de elementos organizados.
2. A fórmula sistémica constitui uma categoria cognoscitiva que integra o património comum da cientificidade.
3. As possibilidades de redução e síntese associadas ao modelo sistémico revelam-se fundamentais no estudo de objetos complexos, permitindo substituir uma análise individual e estática das suas componentes por uma abordagem de feição holística e dinâmica, focada na interação entre elementos de um conjunto que lhe conferem uma identidade própria.
4. A sociedade poderá ser apreendida como um sistema global de comunicação (sistema social).
5. O sistema social diferencia-se internamente em sistemas de menor dimensão (subsistemas) a partir da segregação de códigos comunicativos específicos.
6. O sistema jurídico é um subsistema social.
7. O fenómeno jurídico carateriza-se por uma condição ontológica, epistemológica, funcional e axiologicamente sistémica.
8. As diferentes correntes do pensamento jurídico que se debruçam sobre o tema, não fornecem uma visão unívoca sobre o modo como o conceito de sistema é recebido no mundo do Direito.
9. O conceito de sistema jurídico pode ser assumido como *uma unidade autónoma composta por uma pluralidade de normas jurídicas tendencialmente dotadas de sistematicidade e completude*
10. Constituem traços distintivos do conceito de sistema jurídico: (i) a composição plural; (ii) a unidade; (iii) a autonomia; (iv) a sistematicidade; e (v) a completude.

(*composição plural*)

11. O sistema jurídico será (necessariamente) integrado por uma pluralidade de normas jurídicas reconduzíveis a categorias distintas.
12. As normas primárias e secundárias e as regras e princípios constituem categorias fundamentais na formação do sistema jurídico.

(*unidade*)

13. A unidade do sistema jurídico será apreendida como uma exigência de que todas as normas que compõem um sistema – independentemente do estrato que ocupem na respetiva hierarquia normativa – encontrem o seu fundamento último de validade num mesmo substrato aglutinador (matricialidade genética).
14. O fundamento de unidade do sistema será reconduzido à identificação de uma Norma fundamental, na qual o poder constituinte encontrará a sua legitimidade para elaborar a Constituição e definir os núcleos de produção normativa autorizados que enformam todo o sistema (matricialidade genético-formal).
15. Incorporando os valores fundamentais recolhidos junto do contexto social envolvente, as normas constitucionais estabelecem os padrões comportamentais tendentes a garantir a sua preservação e promoção, fixando a axiologia fundamental do sistema jurídico (matricialidade genético-material).
16. A matricialidade genético-material apenas pode equacionada uma vez que (e na medida em que) se encontre resolvido um problema prévio de identificação do universo de normas relevantes (ou seja, a descoberta da matricialidade genético-formal do sistema).

(*autonomia*)

17. Um agregado normativo será autónomo quando se encontre investido das faculdades de: (i) se dotar de normas jurídicas próprias (o que pressupõe que as mesmas tenham origem em núcleos de produção normativa que independam de qualquer outro sistema); (ii) decidir sobre a aplicabilidade (ou não) no seu interior de normas provenientes de outros sistemas e as condições a que se encontra sujeita tal aplicação (o que pressupõe que não receba no seu interior normas de proveniência externa mediante imposição heterónoma).

18. Cabe às normas constitucionais (enquanto "normas sobre normas") a tarefa de aglutinar as normas jurídicas que pertençam a sistemas diferentes, estabelecendo os critérios de validade das normas internas (formuladas no seu contexto) e os critérios de aplicabilidade das normas externas (formuladas no âmbito de outros sistemas).
19. O impulso de abertura do sistema jurídico português manifesta-se em diferentes frentes, correspondendo as suas principais manifestações à sua abertura ao Direito internacional, ao Direito da União Europeia e ao Direito de outros Estados.
20. As contradições normativas registadas entre normas internas e externas serão resolvidas a partir da consideração do específico posicionamento em que umas e outras são colocadas por força da Constituição.
21. O sistema jurídico estadual corresponderá a um conjunto resultante do enlace de normas provenientes de sistemas distintos e que encontram sua Constituição a condição de validade e/ou aplicabilidade.

(*sistematicidade*)

22. Um agregado normativo será sistemático (coerente) quando as suas componentes (normas) se encontrem articuladas de modo harmonioso e não contraditório entre si.
23. A exigência de sistematicidade deverá ser assumida em termos tendenciais.
24. O sistema não é originária e absolutamente coerente, as contradições existem e são inevitáveis.
25. A exigência de coerência impõe-se como uma conquista renovável ou um resultado que se propõe a atingir, embora em termos diferentes, tanto na atividade de criação como na atividade de aplicação normativa, exigindo aos agentes responsáveis pelo seu desenvolvimento que diligenciem no sentido de evitar a formação ou de suprimir as contradições normativas quando as mesmas se verifiquem.
26. Entre dois sentidos interpretativos alternativos de uma determinada norma, deverá o aplicador normativo preferir aquele que se revele mais adequado a evitar a formação de uma contradição normativa.
27. Concluídas sem sucesso as operações dirigidas à composição harmonizadora dos elementos normativos conflituantes, impõe-se que o aplicador normativo leve a efeito uma função restauradora, afastamento um dos elementos conflituantes ou, no limite, ambos.

28. Para o efeito, o sistema jurídico será ser integrado por instrumentos que permitam suprir as contradições identificadas (critérios de resolução de contradições normativas), apontando ao aplicador normativo qual das normas conflituantes deverá prevalecer (em termos de validade ou aplicabilidade) ou (eventualmente) afastando a aplicação de ambas, originando uma "lacuna de colisão" que poderá ser objeto de integração.
29. O superação dos conflitos normativos será promovida pelo aplicador através da aplicação de critérios de resolução de contradições normativas: (i) critério hierárquico; (ii) critério da sucessão temporal; e (iii) critério da especialidade.
30. Estando em causa normas hierarquicamente equiordenadas, contemporâneas e com o mesmo grau de generalidade/especialidade, os referidos critérios serão insuficientes para resolver as contradições normativas.
31. Em tais casos impõe-se ao aplicador normativo a identificação de uma solução para o caso, a qual poderá assumir contornos diversificados, desde o afastamento de uma das normas conflituantes, ao afastamento de ambas (sem prejuízo da eventual necessidade de suprir a lacuna assim originada).
32. O facto de a exigência de coerência se observar na relação entre as normas (e não na relação destas com o todo) não impede que se estenda de modo transversal sobre sistema jurídico.
33. As normas colocadas no escalão mais elevado do sismema jurídico (as normas constitucionais) devem relacionar-se entre si em termos de coordenação e em relação às demais em termos de subordinação.
34. As normas infraconstitucionais, para além de não poderem conflituar substancialmente com as normas constitucionais, não poderão conflituar entre si (mesmo quando colocadas a um mesmo nível) quando daí resulte a violação de um parâmetro normativo supraordenado (como poderá ser o caso dos princípios da igualdad e e da segurança jurídica).
35. As contradições valorativas correspondem a figuras afins das contradições normativas que, não pressupondo um conflito aplicativo, deverão, em princípio, ser resolvidas apenas em sede de criação normativa.
36. Em certos casos, a desarmonia axiológica observada na relação entre determinadas normas (que não conflituam aplicativamente) poderá constituir simultaneamente uma contradição entre aquelas e os princípios da igualde e da segurança jurídica e proteção da confiança, transformando-se numa contradição normativa a resolver com recurso ao critério hierárquico.

(*completude*)

37. Um agregado normativo será revestido de completude quando não seja integrado por lacunas ou (pelo menos) se revista da capacidade de as superar.
38. A exigência de completude deverá ser assumida em termos tendenciais.
39. O sistema não é originaria e absolutamente completo, as lacunas existem e são inevitáveis.
40. A exigência de completude impõe que no âmbito do sistema, em relação a qualquer caso que se lhe apresente, exista uma norma que forneça a respetiva disciplina, imediatamente ou mediatamente, através de um processo de integração normativa.
41. A promoção da completude do sistema constitui uma tarefa a desenvolver ao nível da criação e da aplicação normativa.
42. O aplicador normativo deverá encontrar no sistema os instrumentos necessários para a superação das lacunas normativas identificadas, seja através de um juízo analógico, seja através da produção de uma solução dentro do espírito do sistema.
43. No âmbito de certos núcleos materiais, por razões de segurança jurídica, o suprimento das lacunas normativas não constituirá tarefa ao alcance do aplicador normativo através dos seus poderes de integração, antes se exigindo uma intervenção do órgão com competência normadora, para que a mesma resulte superada.

II. Respeitantes ao conceito de sistema fiscal

A. A identificação do sistema fiscal português

44. O recurso ao conceito de "subsistema jurídico" traz à evidência o desdobramento interno do sistema jurídico numa pluralidade de estruturas de normas mais restritas.
45. O conceito gravita em torno de duas ideias essenciais: (i) a ideia de especialidade e (ii) a ideia de auto-organização.
46. A qualificação de certo agregado normativo como um subsistema pressupõe: (i) um juízo de inclusão sistémica, operado verticalmente na relação sistema-subsistema; e (ii) um juízo de diferenciação sistémica, operado horizontalmente na relação entre os seus diversos subsistemas.

47. A organização subsistémica permite limitar os contactos do conjunto normativo com o exterior, reduzindo as possibilidades de colisão normativa e facilitando a identificação e suprimento de eventuais lacunas (tendencial "isolacionismo").
48. O desdobramento subsistemático comporta valias de ordem científica porquanto traz à evidência um conjunto de eixos de compreensibilidade adequados à apreensão da especificidade de cada segmento normativo.
49. Um subsistema em sentido teleológico-funcional corresponderá a um agregado tendencialmente completo e sistemático de normas de um sistema jurídico se sirva de instrumentos jurídicos exclusivos, funcionalizando-os ao propósito de assegurar ou promover certos bens ou valores jurídicos do respetivo sistema de referência.
50. A diferenciação funcional de um subsistema opera mais sobre os meios e menos sobre a teleologia ou referente axiológico, centrando-se essencialmente no referente das normas jurídicas (naquilo a que se reportam objetivamente) e menos nos propósitos que através delas se pretende ver prosseguidos.
51. As normas civilísticas, administrativas, penais ou fiscais podem ter por objeto a prossecução dos mesmos valores jurídicos, mas fazem-no através de um revestimento instrumental e finalístico distinto.
52. O "isolacionismo" que carateriza a formação de um subsistema normativo não será absoluto, mas meramente tendencial, de onde resulta que a autonomia reconhecida aos diferentes subsistemas: (i) não impede a sua comunicação recíproca; e (ii) não impede a emergência de conflitos entre normas pertencentes a diferentes subsistemas.
53. Os subsistemas poderão desdobrar-se sucessivamente em unidades sistémicas de dimensão mais reduzida.
54. As fronteiras entre os diferentes subsistemas apresentam contornos bastante fluidos, permitindo que certas normas integrem simultaneamente mais do que um subsistema.
55. As normas do sistema jurídico assumem amplitudes aplicativas diferenciadas: (i) normas revestidas de genérica intencionalidade normativa, revelando a intensão de ser aplicadas em domínios materiais cobertos por diferentes subsistemas normativos; (ii) normas revestidas de específica intencionalidade normativa, revelando uma vocação aplicativa reportada a um contexto aplicativo especial e circunscrito.
56. Os múltiplos desdobramentos subsistémicos que correm em paralelo não poderão deixar de confluir numa ideia de unidade (global) do sistema jurídico.

57. As relações que se estabelecem entre normas de diferentes subsistemas não serão unívocas, verificando-se que estes últimos dialogam entre si de formas diversas e com níveis de intensidade diferenciados, sendo possível identificar: (i) relações de derivação; (ii) relações de sobreposição; (iii) relações de alternatividade; (iv) relações de dependência; e (v) relações de cooperação.
58. O "sistema fiscal" será concebido como um segmento demarcado no interior do sistema jurídico, em virtude de um processo de diferenciação funcional operado através da instrumentalização da figura do imposto ao propósito de assegurar ou promover um conjunto de bens ou valores jurídicos, conquanto resultem cumpridas as (tendenciais) exigências de sistematicidade e completude.
59. Será possível definir o "sistema fiscal" como um agregado tendencialmente sistemático e completo de normas integradas num sistema jurídico que se serve do imposto como instrumento exclusivo, funcionalizando-o ao propósito principal de arrecadação de receita, com vista à preservação ou promoção de bens ou valores jurídicos fundamentais.
60. O sistema fiscal será composto por normas jurídicas consideradas válidas e/ou aplicáveis no contexto do sistema jurídico no qual se integra.
61. As normas fiscais constituem o objeto imediato do conceito de sistema fiscal e os impostos o seu objeto mediato.
62. O alargado e complexo universo normativo que assegura a disciplina do fenómeno fiscal não deverá corresponder a um aglomerado de prescrições desconexas e caóticas.
63. Ainda que uma harmonia normativa absoluta se revele inalcançável em termos práticos, deverão ser exigidas articulação e consequencialidade normativas.
64. O sistema fiscal será um agregado normativo teleologicamente comprometido, o que significa que as normas fiscais se articulam (de modo coerente e completo) em função da prossecução de específicos fins que lhes sejam comuns.
65. A configuração das normas que disciplinam os impostos como um (sub)sistema não será uma decisão pautada por critérios de conveniência ou de oportunidade, mas algo que se impõe inelutavelmente.
66. Constitui uma exigência indeclinável do princípio da igualdade que a normação que se debruça sobre os impostos seja configurada como uma unidade dotada de propriedades sistémicas.
67. A segurança jurídica e proteção da confiança exigem a determinabilidade, previsibilidade, estabilidade e continuidade das normas fiscais, reclamando o seu enquadramento sistémico.

68. A Constituição não se reporta ao "sistema fiscal" como uma mera recomendação, mas como algo que se impõe e que compete ao legislador concretizar: (i) ao fixar-lhe uma vinculação teleológica (n.º 1 do artigo 103.º); (ii) ao definir-lhe uma composição e estrutura mínimas (artigo 104.º); (iii) ao integrar na reserva competencial da Assembleia da República a consagração de regimes fiscais gerais ou de enquadramento que sirvam de "acomodação sistémica" aos regimes especiais através dos quais o sistema fiscal é densificado e concretizado (al. i) do n.º 1 do artigo 165.º); (iv) ao prever a possibilidade de o "sistema fiscal nacional" ser adaptado pelas Regiões Autónomas às respetivas especificidades (al. i) do n.º 1 do artigo 227.º e o n.º 1 do artigo 232.º).
69. A presença de constrangimentos de diversa ordem (jurídica, social, económica, política, prática) à sua concretização ideal do sistema fiscal, impõe como inevitável aceitar que o mesmo se concretieze em níveis mínimos, toleráveis ou aceitáveis, operando-se uma degradação qualitativa de um "sistema fiscal ideal" para um "sistema fiscal possível".
70. A delimitação do perímetro do sistema fiscal resulta de um exercício de identificação das normas fiscais presentes num sistema jurídico.
71. Para que uma norma possa ser qualificada como fiscal deverá ser revestida de uma pretensão ou vocação aplicativa em matéria de imposto (intencionalidade normativo-fiscal), tanto nas suas dimensões principais, como nas que se revelem complementares, acessórias ou instrumentais.
72. Será possível identificar normas fiscais revestidas de: (i) específica intencionalidade normativo-fiscal, cujo âmbito aplicativo se dirige, imediata e exclusivamente, a matéria de impostos; (ii) genérica intencionalidade normativo-fiscal, cujo âmbito aplicativo se dirige simultaneamente ao propósito de assegurar a disciplina dos impostos e de outras matérias que com eles não se confundem.
73. A referência a normas "extrafiscais" não se compatibiliza com a ideia de sistema fiscal, devendo ser afastada.

(dimensões estruturantes do sistema fiscal)

74. A diferenciação do sistema fiscal projeta-se, fundamentalmente, nas seguintes dimensões: (i) jurídico-principiológica; (ii) jurídico-teleológica; (iii) jurídico-discursiva; (iv) jurídico-institucional

75. Numa dimensão jurídico-principiológica verifica-se ser o sistema integrado por um conjunto de princípios constitucionais enformadores que marcam a sua identidade e atuam como "polo aglutinador" que une o material normativo fiscal.
76. Podem ser enunciados como princípios enformadores do sistema fiscal: o princípio da legalidade fiscal; os princípios da segurança jurídica e da proteção de confiança; o princípio da proibição do excesso; o princípio da igualdade, primacialmente revelado através da capacidade contributiva; o princípio do Estado social; o princípio da proteção da família; o princípio da proteção da propriedade privada (proibição do confisco); o princípio da proteção da iniciativa económica; o princípio da proteção do trabalho; e o princípio da proteção do ambiente.
77. A concretização do princípio da igualdade através do princípio da capacidade contributiva e o modo como este se articula com outras dimensões principiológicas, será fundamental para assegurar a necessária dinâmica sistémica entre as normas fiscais, trilhando o "rumo" a ser "percorrido", do qual o legislador apenas se poderá afastar quando existam outras dimensões constitucionalmente protegidas que o justifiquem.
78. Numa dimensão jurídico-teleológica, observa-se que o sistema fiscal encontra a sua matriz valorativa recortada ao mais elevado nível pela Constituição (material) e a sua composição finalística encontra-se especificamente condicionada pelas caraterísticas do instrumento jurídico que, no seu contexto, é normativamente configurado: o imposto.
79. O sistema fiscal tem por finalidade principal a arrecadação de receita com vista à satisfação das necessidades financeiras públicas e por finalidades secundárias a redistribuição de riqueza e a regulação de comportamentos dos contribuintes com vista à preservação ou promoção de bens ou valores juridicamente protegidos.
80. As diversas finalidades do sistema fiscal poderão obter a sua síntese através de uma ideia de "sustentabilidade", a partir da qual as mesmas serão suscetíveis de ser observadas como diferentes formas de prosseguir um objetivo comum: uma ideia de sustentabilidade multidimensional da qual depende a efetiva realização da dignidade da pessoa humana enquanto valor ou bem jurídico fundamental.
81. Numa dimensão jurídico-discursiva, verifica-se que o sistema fiscal beneficia de uma linguagem ou código comunicativo próprio.
82. Numa dimensão orgânico-institucional, o sistema fiscal assenta na existência de um aparato organizatório tendencialmente estável e permanente ("instituições") dotado de competências

legiferantes, jurisdicionais e administrativas, apto a assegurar a criação e aplicação noramtiva em matéria fiscal.

83. A Administração Tributária corresponderá a uma estrutura orgânico-institucional revestida de poderes de atuação e recursos operativos que lhe permitem assegurar que as normas fiscais são efetivamente aplicadas, da sua existência dependendo a operacionalidade do sistema fiscal na consecução das respetivas finalidades.

(a coerência do agregado normativo fiscal)

84. As normas que integram o sistema fiscal não poderão encontrar-se dispostas de forma arbitrária, antes devendo ser dispostas de modo harmonioso entre si e na respetiva relação com o todo.
85. A formação de um tecido normativo fiscal no qual estejam absolutamente ausentes as antinomias normativas nunca será totalmente alcançada, sendo esta assumida como uma exigência tendencial.
86. A configuração sistémica do tecido normativo fiscal não constituirá uma simples conveniência ou dimensão de ordem estética, mas de um imperativo inelutável, sob pena de resultarem frustradas as exigências básicas de igualdade e segurança jurídica que integram o núcleo essencial de juridicidade.
87. Entendida em sentido estrito, a exigência de coerência normativa reporta-se essencialmente ao problema das contradições normativas.
88. Os critérios da hierarquia, especialidade e sucessão temporal, tendem a assegurar a resolução da maior parte das contradições normativas emergentes no contexto do sistema fiscal.
89. Entendida num sentido amplo, a exigência de coerência compreenderá também o problema das contradições axiológicas.
90. Encontra-se essencialmente ao encargo do criador normativo prevenir ou assegurar a eliminação ou sanação das contradições axiológicas.
91. O legislador – movendo-se nos limites que lhe são colocados pelos parâmetros normativos hierarquicamente prevalecentes – beneficia de uma ampla margem de liberdade na configuração do sistema fiscal e das concretas opções em que a sua construção assenta.
92. Os quadros normativos definidos pelo legislador podem condicionar a sua atuação futura, quando a desarmonia observada entre duas (ou mais) normas legais contrarie o plano definido

por normas, emergindo uma contradição normativa a ser resolvida num plano de verticalidade (hierarquia).

93. A exigência de coerência fiscal, ainda que possa ser extraída a partir do princípio do Estado de Direito corresponde essencialmente a uma reivindicação a extrair do princípio da igualdade.
94. O ideal de racionalidade e perfeição normativa do sistema fiscal poderá ser assumido como um critério orientador ou como um objetivo ao qual deverá aspirar o criador normativo, mas o controlo da sua concretização ou não, estará em si mesmo afastado do âmbito dos poderes cognitivos dos órgãos jurisdicionais.
95. Internamente, o sistema fiscal corresponderá a um conjunto formado por regras e princípios que mantêm entre si nexos jurídicos de diferente tipologia.
96. Num plano de verticalidade, o sistema fiscal corresponde a uma estrutura normativa desenvolvida através de diferentes estratos normativos que devem assumir um desenho harmónico, racional e reciprocamente integrado.
97. O sistema fiscal encontra-se fortemente moldado pelo que se costuma designar por "Constituição fiscal".
98. A enformação constitucional do sistema fiscal manifesta-se essencialmente através das seguintes dimensões: (i) delimitação da estrutura do poder fiscal e da forma pela qual deverá decorrer o exercício das faculdades impositivas; (ii) parametrização teleológica do sistema fiscal; (iii) delimitação dos parâmetros matriciais conteudísticos do sistema fiscal; (v) definição das linhas estruturantes do sistema fiscal.
99. O estrato das normas legais posiciona-se em termos infraconstitucionais é integrado por uma multiplicidade normativa heterogénea, quanto à respetiva origem, forma e valor.
100. É sobretudo ao nível legal que se "joga" a configuração do sistema fiscal, considerando que as exigências decorrentes do princípio da legalidade fiscal afastam a intervenção normativa regulamentar da disciplina jurídica dos principais núcleos materiais relativos ao fenómeno impositivo, reservando-os ao exercício do poder legiferante.
101. O estrato das normas regulamentares posiciona-se em termos infralegais e é integrado por uma multiplicidade normativa heterogénea, quanto à respetiva origem, forma e valor.
102. O desenvolvimento do poder regulamentar não se encontra revestido das mesmas exigências formais e procedimentais que se associam ao exercício do poder legislativo, o que lhe garante níveis superiores de celeridade na construção do sistema jurídico, ao mesmo tempo que lhe assegura uma maior aptidão para suprir as debilidades associadas à falta de especialização do

poder parlamentar, as quais se fazem sentir aquando da normação de matérias técnicas especialmente complexas.

103. A disciplina das matérias fiscais fundamentais encontra-se (em princípio) arredada da intervenção regulamentar, ficando limitada à concretização e desenvolvimento de dimensões acessórias ou complementares do fenómeno fiscal.

104. Num plano de horizontalidade normativa, o sistema fiscal organiza-se através do recurso aos critérios da sucessão temporal e da especialidade.

105. O sistema fiscal não se assume como uma realidade estanque, resultando sujeito a um permanente processo de renovação e sucessão normativa, como forma de dar resposta aos novos desafios regulatórios que se lhe vão colocando.

106. Os conflitos normativos provocados pela sucessão de normas fiscais serão resolvidos através do critério cronológico, dando-se preferência aplicativa à norma mais recente perante a norma que lhe anteceda e determinando-se revogação, modificação ou suspensão da eficácia desta última.

107. As contradições normativas observadas entre normas fiscais que se coloquem entre si numa relação de generalidade e especialidade/excecionalidade deixam-se resolver através do recuo da norma geral perante a preferência aplicativa da norma especial.

108. No contexto do sistema fiscal será possível identificação núcleos de normação de caráter geral que procuram garantir um plano alargado e coerente que garanta o preenchimento das carências regulatórias principais (pelo menos) a um nível mínimo e assegurar a necessária acomodação sistémica das soluções específicas que venham a ser desenvolvidas com o propósito de acautelar as necessidades regulatórias de caráter particular.

109. As relações de generalidade e especialidade podem ser observadas dentro dos próprios segmentos normativo-fiscais que disciplinam um determinado núcleo material, como será o caso dos diferentes impostos.

110. Uma vez definida a sua estrutura normativa básica, o legislador atentará nas plúrimas especificidades regulatórias que se poderão colocar e que exigem a adaptação ou afastamento dos regimes gerais, através da criação de normas especiais ou excecionais.

111. O caso mais evidente de normas que, por natureza, se revestem de caráter especial/excecional, será o daquelas através da quais são prosseguidas as finalidades reguladoras do sistema fiscal, considerando tratar-se de soluções normativas que operam

desagravamentos ou agravamentos das onerações fiscais, em função do objetivo de incentivar ou desincentivar determinado comportamento.

112. O sistema fiscal não será uma estrutura simples, resultando internamente organizado em subsistemas, que são agregados normativos parciais aos quais cabe garantir a regulação de certos instrumentos específicos funcionalizados à realização do fenómeno fiscal.

113. A regulação de cada figura impositiva corresponderá a uma unidade subsistémica identificada dentro do sistema fiscal, que assegurando-lhe uma estrutura, organização e funcionamento interno próprios e agregando a disciplina de aspetos como as diferentes dimensões da sua incidência (subjetiva, objetiva, territorial e temporal), o modo de apuramento da prestação tributária, as especificidades associadas à sua liquidação e cobrança, as obrigações acessórias ou o regime infracional especialmente aplicável.

114. Será possível identificar unidades sistémicas diferenciadas no interior dos subsistemas fiscais que disciplinam os impostos.

115. Será possível identificar unidades sistémicas a partir da agregação dos subsistemas fiscais que disciplinam os impostos.

116. A consagração de uma multiplicidade de impostos com âmbitos diferenciados ou sobrepostos que se dirigem a um mesmo índice de capacidade, impõe-se que os mesmos não se ignorem reciprocamente, mas se articulem e complementem.

117. O princípio da capacidade contributiva surge, neste contexto, como critério organizatório fundamental do sistema fiscal, reclamando a sua divisão em diferentes segmentos, em função dos índices fundamentais de capacidade: rendimento, património e consumo.

118. As normas disciplinadoras dos impostos que se dirigem a cada índice de capacidade contributiva devem assumir (entre si) uma configuração sistémica, para que aquelas que disciplinam os impostos sobre o rendimento formem um agregado normativo tendencialmente coerente e completo, o mesmo se exigindo das normas que regulam os impostos sobre o património e a despesa, respetivamente.

119. Esta divisão dos impostos em função do respetivo objeto impositivo encontra respaldo no artigo 104.º da Constituição.

120. A ideia de sistema deverá estar presente na organização ou arrumação dos demais subconjuntos normativos, nomeadamente aqueles que respeitam à disciplina de dimensões de natureza adjetiva do fenómeno impositivo.

121. O conceito de subsistema fiscal poderá ser utilizado com o propósito de identificar agregados compostos por normas que gravitam em torno de centros orgânico-institucionais autónomos no interior do sistema jurídico global do Estado.
122. Os conjuntos normativos que designamos como subsistemas fiscais não podem viver numa "clausura" ou num "autismo" normativo, ignorando que fazem parte de uma realidade maior (o sistema fiscal).
123. Os subsistemas fiscais não podem corresponder a núcleos autorreferenciais, fechados em si mesmos e reciprocamente desligados, antes se exigindo que o seu conjunto corresponda a uma estrutura unitária, na qual as respetivas componentes se relacionam entre si, segundo uma complexa lógica de cooperação e recíproca compensação, em função da realização de realização do plano finalístico global que é constitucionalmente imputado ao seu conjunto.
124. Os impostos devem operar conjunta e complementarmente na prossecução das finalidades do sistema, contribuindo de modo individual para objetivos que são de todos, sendo os resultados obtidos o produto da sua atuação concertada e do aproveitamento das sinergias assim criadas.
125. O funcionamento daqueles como um sistema, permitirá que os resultados globalmente conseguidos – ao nível arrecadatório, redistributivo ou regulatório – sejam superiores àqueles resultariam do somatório de cada imposto, caso operassem individualmente.
126. A ideia de uma pluralidade de subsistemas fiscais dotados de relativa autonomia é temperada pela existência no sistema fiscal de estruturas normativas gerais que lhes procuram garantir uma adequada acomodação sistémica.
127. Exige-se também que os diferentes subsistemas fiscais em que assenta a instituição e específica disciplina individual de cada imposto, conserve uma razoável consciência da existência dos demais e de com eles se articular.
128. Num contexto de coordenação normativa, a ideia de sistema pressupõe que na criação, modificação e extinção de normas que disciplinam cada figura impositiva se tenha sempre presentes as respetivas repercussões sobre as demais normas que disciplinam essas ou outras figuras impositivas vigentes no sistema fiscal.
129. As estruturas normativas que no sistema fiscal português asseguram a disciplina jurídica dos diferentes impostos não se ignoram reciprocamente e, pelo menos a um nível mínimo, se encontram articuladas.

130. Apesar de uma certa "clausura" ou organização "autocentrada" que as carateriza – a qual constitui, aliás, pressuposto da sua qualificação como subsistemas fiscais –, tais estruturas comunicam entre si, como partes integrantes de um plano normativo mais amplo.

131. Será manifesta a preocupação por parte do legislador no sentido de assegurar a sua coerente disposição e evitar a respetiva sobreposição, socorrendo-se de técnicas diferenciadas para garantir tal propósito.

132. O específico recorte (positivo e negativo) do âmbito de incidência dos diferentes impostos desempenha, por si só, um papel preponderante no que respeita ao propósito de assegurar que os mesmos não se sobrepõem.

133. O facto de cada um dos impostos atingir, em termos objetivos, índices diversos de capacidade contributiva (rendimento, património ou despesa) ou fragmentos diferenciados desses mesmos índices, bem como a tipicidade legal e fechada que por regra carateriza a disciplina destas matérias, tendem a produzir, por si só, um efeito de exclusão do seu âmbito de realidades abrangidas por outros impostos, afastando a sua justaposição.

134. Em certos casos, perante a insuficiência do recorte normativo como forma de obstar à sobreposição impositiva, o legislador socorre-se de técnicas diversificadas com vista a evitar a sobreposição das diferentes figuras impositivas potencialmente aplicáveis, nomeadamente: (i) colocação dos impostos numa posição de alternatividade no que à sua incidência respeita, de tal forma que se um deles atingir determinada realidade fiscalmente relevante, deverá o outro recuar; (ii) cisão de certas realidades ou operações que expressam valor económico, reconduzindo-as parcialmente a impostos diferentes; (iii) remoção ou atenuação do esforço económico associado ao pagamento de certos impostos, mediante a dedução dos pagamentos a que os mesmos deram origem, no contexto de outros.

135. Uma importante manifestação da ideia de composição sistémica e coordenação normativa encontra-se presente no facto de os impostos se servirem de frequentes remissões para regulações, valorações, conceitos, informações, efeitos jurídicos previstos no âmbito de outros, como forma de completar a sua disciplina jurídica.

136. Estas formas de interligação entre regimes jurídicos de impostos diferenciados, para além de constituírem uma via expedita de evitar redundâncias normativas e redundâncias ao nível das obrigações fiscais acessórias, permitem frequentemente o estabelecimento de formas de fiscalização "cruzada", através da consideração das obrigações fiscais (principais e acessórias)

cumpridas por eles no âmbito de outros impostos ou através de obrigações cumpridas por terceiros.

137. A codificação fiscal constitui um veículo apto a assegurar a programação do sistema fiscal, promovendo a coordenação das diferentes partes em que o mesmo se decompõe, mediante relações variáveis, de modo a formar um complexo normativo coerente e estável, por referência a uma unidade axiológico-teleológica.

138. A codificação transcende a mera justaposição de enunciados normativos (compilação normativa), operando ao nível da organização do material jurídico disperso que é recolhido, com vista a assegurar-lhe uma estruturação coerente e completa.

139. Esta traduz com propriedade a caraterística essencial da ideia de sistema, segundo a qual o todo possuirá um valor que transcende a soma das respetivas componentes.

140. O processo codificador pressuporá dois momentos lógicos: um primeiro, que se traduz numa recolha do material jurídico disperso e desconexo; e um segundo, de estruturação racionalmente orientada do material recolhido, promovendo-se a sua conversão num corpo dotado de sistematicidade e completude.

141. A codificação pode assumir diversas configurações, sendo possível pensar nos casos (i) da criação de um código fiscal unitário, agregador de todo o material jurídico-fiscal; (ii) da criação de códigos de caráter geral ou estrutural e de códigos especiais que se articulam reciprocamente; e (iii) da criação de uma pluralidade de códigos especiais autonomizados, com uma lógica individual e (tendencialmente) atomista.

142. O sistema fiscal português encontra-se desdobrado em codificações de caráter geral, respeitantes a normas que mantêm uma vocação aplicativa transversal, e codificações especiais, cujas normas assumem uma vocação aplicativa restrita, como será o caso das que incorporam os corpos reguladores de cada um dos impostos.

143. Esta segregação codificadora entre partes gerais e as partes especiais acompanha, em certa medida, o próprio desdobramento do sistema fiscal em diferentes subsistemas.

144. A unidade que carateriza o sistema jurídico impõe que os subsistemas em que o mesmo se desdobra se articulem adequadamente, de modo a que seja alcançado o necessário compromisso entre a autonomia (tendencial) de cada um (civilístico, infracional, administrativo, tributário, fiscal, etc.) e a coerência das respetivas soluções, entre si e com o sentido unitário do sistema jurídico.

145. Do que se refere poderão ser extraídos dois imperativos: (i) os diversos subsistemas jurídicos devem concertar-se com vista nas soluções normativas que formulam no seu interior, de modo a potencializar as sinergias geradas com a prossecução de objetivos e finalidades convergentes através de instrumentos jurídicos diferenciados; (ii) a desarticulação entre as soluções normativas formuladas no âmbito de cada subsistema deve ser evitada quando comporte prejuízo para a realização das finalidades que a cada um cabe prosseguir.

146. As desarmonias entre subsistemas tendem a registar-se essencialmente no plano axiológico-jurídico.

147. O sistema fiscal não deverá negligenciar as valorações fundamentais adotadas pelo normador adote noutros segmentos normativos, de modo a evitar possíveis contradições axiológico-jurídicas.

148. A homogeneidade e a intensidade no relacionamento entre normas jurídicas será necessariamente maior quanto mais reduzido for o círculo normativo considerado, pelo que, à medida que o âmbito normativo relacional se vai expandido, observa-se um progressivo relaxamento das exigências de articulação normativa que lhe são dirigidas.

149. Os pontos de contacto e as exigências de coordenação serão superiores nos subsistemas que mantêm uma relação mais próxima com o sistema fiscal, como sucederá com aqueles que em relação aos quais o mesmo se coloca numa relação de derivação (como será o caso do sistema tributário e do sistema financeiro público), aí se exigindo uma dialética de caráter estrutural.

150. Neste contexto, duas realidades merecem especial referência: o sistema tributário e o sistema financeiro público.

151. Uma vez que o sistema tributário constitui o "ambiente normativo" mais imediato do sistema fiscal, as exigências de coordenação normativa serão neste contexto especialmente acentuadas, observando-se que uma parte importante do material normativo que integra o sistema fiscal corresponde a normas dotadas de genérica intencionalidade normativa, as quais não abrangem apenas a regulação dos impostos, mas também das taxas e contribuições.

152. A delimitação dos contornos do sistema fiscal dentro do sistema tributário será, por isso, caraterizada por alguma fluidez, a qual tende a agravar-se pelas dificuldades que se associam ao exercício de qualificação e destrinça das figuras tributárias que deverão ser qualificadas como impostos e as que deverão resultar arredadas de tal qualificação.

153. Será também de caráter estrutural a comunicação mantida entre o sistema fiscal e o sistema financeiro público.

154. Será legítimo defender uma ideia de "unidade do fenómeno financeiro", da qual resulta que independentemente dos desdobramentos subsistémicos operados no seu interior, as normas dedicadas a uma e a outra dimensão devem corresponder a uma unidade dotada de propriedades sistémicas, articulando-se de modo coerente e completo.

155. Na articulação entre as normas fiscais e as demais normas financeiras públicas, será de destacar: (i) na necessidade de garantir que os efeitos redistributivos associados à cobrança de certos impostos não sejam prejudicados por soluções de distribuição de recursos do lado da despesa que os contrariem; (ii) que o recurso a regimes fiscais de estímulo ou incentivo fiscal mediante desagravamentos fiscais, corresponde a uma alternativa à utilização de subsídios com a mesma finalidade, sendo inclusivamente qualificados como medidas de despesa pública.

156. Fora dos domínios enunciados, o sistema fiscal não deixará de comunicar com o seu entorno normativo, ainda que o faça de modo mais localizado ou pontual, em cada momento em que seja chamado a debruçar-se sobre realidades juridicamente disciplinadas por outros segmentos normativos.

157. Esta comunicação será essencial, porquanto o desacerto entre soluções normativas integradas em diferentes subsistemas poderá conduzir a que se prejudiquem reciprocamente na consecução dos respetivos objetivos regulatórios.

(a completude do agregado normativo-fiscal)

158. O sistema fiscal deverá ser completo, no sentido de não lacunoso.

159. A exigência de integralidade não será assumida em termos absolutos, mas tendenciais.

160. As lacunas em sentido próprio e impróprio serão fundamentais na análise da (in)completude do sistema, embora por motivos diferentes e distintos níveis de importância.

161. Nas matérias integradas à reserva competencial da Assembleia da República, considera o legislador fiscal que as incompletudes normativas apenas poderão ser preenchidas por si mesmo, não se podendo falar aí de lacunas em sentido próprio.

162. Vigora em relação a elas uma norma geral excludente que afasta a regulação de tudo o que não encontre previsão expressa nas normas fiscais, submetendo-se esses domínios a uma

disciplina jurídica antitética, sendo esta uma forma expedita de "fechar" o sistema fiscal em termos aplicativos e expurgá-lo de (potenciais) incompletudes normativas.

163. Vigora no sistema fiscal uma proibição (legal) de integração analógica.

164. Assinala-se uma certa "desarmonia" entre a genérica proibição de integração analógica – no que respeita aos núcleos materiais reservados – e a sua implícita admissão no contexto da aplicação da "cláusula geral antiabuso", cuja aplicação assenta fortemente em juízos de natureza analógica.

165. Fora dos domínios reservados à intervenção da Assembleia da República, será possível falar de lacunas jurídicas em sentido próprio, cujo suprimento poderá ocorrer através das diferentes técnicas de integração normativa.

166. A identificação de prescrições normativas colocadas numa posição hierarquicamente supraordenada que exijam a criação de normas de valor hierarquicamente inferior que assegurem a disciplina de determinados núcleos materiais, e a constatação da inexistência destas, permitirá falar de um défice de concretização normativa.

167. Fazer face a este tipo de incompletudes não será, em todo o caso, uma tarefa que possa imputar-se ao aplicador normativo, cabendo, na verdade, ao normador fiscal promover o seu suprimento.

168. Não caberá ao aplicador normativo ocupar o lugar do legislador democraticamente legitimado.

169. Será exigido a este que mantenha uma atenção permanente à evolução das necessidades regulatórias que se fazem sentir e que desenvolva um contínuo processo de aperfeiçoamento jurídico, completando os vazios regulatórios e tornando o tecido normativo fiscal progressivamente mais coerente e consequente.

B. (A ideia de) sistema fiscal e o impacto das normas de Direito internacional público e Direito da União Europeia

170. O sistema fiscal não será exclusivamente integrado por normas com origem nos núcleos de produção normativa constitucionalmente consagrados, observando-se a presença de normas produzidas no exterior do sistema jurídico-normativo português, como será o caso das normas de Direito internacional e de Direito da União Europeia.

B.1. (A ideia de) sistema fiscal e o impacto das normas de Direito internacional público

171. No universo normativo composto pelo Direito internacional, será possível encontrar normas dotadas de específica e genérica intencionalidade normativo-fiscal.
172. No contexto do Direito internacional geral serão identificáveis normas dotadas de genérica intencionalidade normativo-fiscal, mas será de reconhecer a inexistência (ou, pelo menos, a parca expressividade) de normas dotadas de específica intencionalidade normativo-fiscal.
173. O impulso normativo internacionalista desenvolve-se em matéria fiscal, essencialmente, através de normas de Direito internacional particular que têm a sua génese na celebração de convenções internacionais.
174. As principais vinculações de Direito internacional impendentes sobre a configuração do sistema fiscal não são heteronomamente determinadas, mas resultam de autolimitações, às quais o Estado voluntariamente adere através da celebração de convenções internacionais.
175. As normas internacionais fiscais debruçam-se fundamentalmente sobre: (i) problemas que se colocam ao nível da delimitação do âmbito de incidência das normas fiscais internas e sua aplicação situações ou relações plurilocalizadas, tais como a eliminação da dupla tributação internacional e o combate à evasão e fraude fiscais internacionais; e (ii) problemas que se colocam ao nível do âmbito de eficácia das normas fiscais e à necessidade de as mesmas produzirem os seus efeitos no território de outros Estados, respeitando à colaboração interestadual ao nível do acesso a informações fiscais e da execução de créditos fiscais.
176. As normas internacionais fiscais correspondem essencialmente a normas de segundo grau, desenvolvendo-se em termos negativos, enquanto imposições ou limites ao exercício dos poderes soberanos estaduais em matéria fiscal.
177. Não é, por regra, reconhecida às organizações internacionais a faculdade de emanação de normas juridicamente vinculantes em matéria fiscal, uma vez que os Estados tendem a manifestar-se bastante ciosos quanto ao exercício dos seus poderes fiscais.
178. Estas organizações (com destaque para a OCDE) têm condicionando fortemente a criação e a modelação do conteúdo de normas fiscais internas e internacionais convencionais, através da emanação de instrumentos de "soft law" de espécie e conteúdo variado.
179. Paradigmático será o caso do Modelo de Convenção da OCDE em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património, o qual conseguiu granjear um amplo consenso e tornar-se

num "modelo universal" a partir o qual são fixados os princípios e os conceitos com que são construídas a grande parte das convenções internacionais.

180. Este aspeto favorece a coerência interna dos sistemas fiscais nacionais, porquanto as normas jurídicas constantes das convenções celebradas em matéria fiscal e que neles acabam por ingressar, tendem a ser mantidas dentro dos quadros regulatórios propostos por aquele instrumento.

(*A ideia de sistema fiscal como instrumento de integração de normas nacionais e internacionais*)

181. As normas internacionais fiscais não se articulam entre si como um agregado dotado de propriedades sistémicas, não sendo possível extrair a partir delas a existência de um (hipotético) "sistema fiscal internacional", nem sequer parecem assumir tal pretensão.

182. O ingresso de tais normas no sistema fiscal português determina que no interior deste passem as mesmas a conviver com as normas fiscais nacionais.

183. A ideia de sistema fiscal pode ser convocada enquanto instrumento de integração de normas nacionais e internacionais que convivem reciprocamente num mesmo espaço jurídico (o sistema fiscal nacional).

184. O modo como as normas internacionais e nacionais fiscais se articulam no âmbito do sistema fiscal nacional é fixado pela Constituição, a qual define as condições de ingresso das normas internacionais e o posicionamento que assumem na sua relação com as normas internas.

185. As normas convencionais fiscais ingressam no sistema jurídico-normativo nacional num posicionamento supraordenado em termos legais, mas infraordenado em termos constitucionais.

186. Se violarem o disposto nas normas constitucionais, serão desaplicadas.

187. Nos casos abrangidos por uma convenção internacional fiscal, as normas legais nacionais que lhe seriam potencialmente aplicáveis cedem em termos aplicativos perante as normas convencionais, mas a sua validade resulta intocada e mantém-se a respetiva eficácia em relação aos casos por aquela não abrangidos.

188. A existência de diferentes regimes fiscais estabelecidos por normas internacionais de base convencional, não comportará, por si só, uma quebra da coerência do sistema fiscal, no pressuposto de que seja diferenciado o respetivo âmbito aplicativo.

189. O sistema fiscal português passará (ou, pelo menos, deverá passar), neste contexto, a assumir-se como um espaço jurídico no qual convivem, de modo articulado, normas nacionais fiscais e normas internacionais fiscais.

(A ideia de sistema fiscal como instrumento de contenção dos impulsos normativos internacionalistas)

190. A ideia de sistema fiscal interno é concebida como um fator de contenção do avanço dos impulsos normativo-fiscais internacionalistas, cujo produto (normas internacionais fiscais) vai ingressando nos sistemas fiscais internos, na medida em que se revele útil – ou, pelo menos, não se revele significativamente prejudicial – à consecução das finalidades do sistema fiscal concebido numa perspetiva nacional.
191. Esta ideia encontra respaldo ao nível: (i) da resistência dos Estados perante quaisquer iniciativas tendentes à redução da sua soberania fiscal; (ii) das dificuldades que se colocam à formação de normas fiscais de Direito internacional geral de origem costumeira; (iii) do facto de as normas internacionais fiscais corresponderem essencialmente a normas convencionais, cuja formação se desenvolve num contexto negocial que atende aos interesses fiscais dos Estados signatários; (iv) da resistência à concessão de faculdades normadoras em matéria fiscal às organizações internacionais nas quais os Estados participam; e (iv) da adoção pelos Estados de comportamentos de concorrência fiscal, apesar das diferentes pressões colocadas nesse sentido pelas organizações internacionais.
192. A inexistência de um forte sentimento de interesse público para lá das fronteiras nacionais e a ausência de uma vontade supranacional personificada capaz de se impor perante as plúrimas vontades estaduais, condicionam determinantemente a possibilidade de inversão da lógica nacionalista do sistema fiscal.

B.2. (A ideia de) sistema fiscal e o impacto das normas de Direito da União Europeia

193. A UE é detentora de um sistema jurídico próprio, dotado de autonomia em relação aos sistemas dos Estados-Membros.
194. O sistema jurídico europeu é integrado por disposições jurídicas revestidas de caraterísticas muito diferenciadas.

195. Relacionando-se em termos intersistemáticos, as normas europeias e nacionais não são suscetíveis de se condicionarem reciprocamente em termos de validade, mas apenas de aplicabilidade.

196. As relações entre normas fiscais europeias e nacionais são marcadas pelas ideias de: (i) autonomia, (ii) diferenciação e (iii) condicionamento aplicativo.

197. Em especial, o condicionamento aplicativo entre normas nacionais e europeias assenta em três ideias fundamentais: (i) preferência aplicativa; (ii) efeito direto; e (iii) interpretação conforme.

198. As normas europeias comungam de uma axiologia jurídica própria, que não raras vezes conflitua com os dados axiológico-jurídicos nacionais.

199. A influência das normas europeias será variável, mas transversal em relação ao sistema fiscal.

200. As normas através das quais tal projeto europeu tende a ser concretizado debruçam-se, essencialmente, sobre matéria de impostos na medida em que a sua disciplina seja suscetível de prejudicar ou favorecer os propósitos da integração europeia.

201. Os Estados movem-se fundamentalmente segundo uma lógica de Interesse público nacional e não de acordo com uma ideia de Interesse público supranacional de base europeia, conduzindo a que o processo de integração tende a desenvolver-se num contexto de permanente tensão entre a consecução de uns e outros, quando se revelem reciprocamente conflituantes.

202. A realização do projeto europeu implica a adstrição dos Estados-Membros a um conjunto de vinculações jurídicas que determinam a superação da perspetiva estadualmente orientada em que assentou historicamente a formação dos seus sistemas fiscais.

203. A liberdade de conformação do sistema fiscal conferida no plano interno ao legislador resulta diminuída no contexto da integração europeia, porque as suas faculdades são restringidas na medida do necessário à realização das dimensões jurídico-valorativas prevalecentes do projeto europeu.

204. A questão fiscal recebe no contexto europeu uma disciplina de caráter eminentemente negativo, dirigida à contenção das faculdades normativas nacionais, para que não perturbem o processo de integração europeia.

205. Observa-se uma significativa compressão das faculdades normativo-fiscais nacionais, como resultado do labor normador e jurisprudencial das Instituições europeias.

206. As normas europeias revestidas de intencionalidade normativo-fiscal podem ser encontradas no âmbito do Direito primário e do Direito secundário.

207. Será possível identificar substratos normativos junto dos Tratados que versam sobre matéria fiscal de um modo genérico ou específico, como será o caso das normas que respeitam: à remoção de barreiras aduaneiras, ao desenvolvimento da harmonização fiscal, à proteção das liberdades económicas fundamentais, à proibição da discriminação fiscal, à proibição de auxílios de Estado incompatíveis com o mercado interno e à preservação das finanças públicas nacionais.
208. Será possível identificar normas produzidas pelas Instituições europeias ao abrigo das faculdades normativas que lhes foram reconhecidas pelos Tratados que incidem sobre matéria de impostos numa perspetiva substantiva e adjetiva.
209. O acervo normativo europeu incidente sobre matéria fiscal é complementado por instrumentos de "soft law" em matéria fiscal, dos quais as Instituições europeias lançam mão com vista a aproximar e coordenar as legislações nacionais dos Estados-Membros e a identificar o sentido interpretativo a atribuir a certos dados normativos europeus.
210. Este tipo de instrumento revela a sua utilidade sobretudo nos domínios fiscais nos quais os poderes das Instituições europeias são mais limitados, como será o caso da tributação direta.

(*a ideia de sistema fiscal como instrumento de integração de normas nacionais e europeias*)

211. A ideia de sistema fiscal deve ser concebida como um instrumento colocado ao serviço da integração de normas nacionais e europeias que se debruçam sobre matéria de impostos, para que a respetiva convivência dê corpo a um acervo normativo dotado de propriedades sistémicas.
212. O conjunto das normas de Direito da UE dotadas de intencionalidade normativo-fiscal não reúne os pressupostos dos quais depende a sua qualificação como um "sistema fiscal europeu".
213. As normas fiscais europeias formam uma estrutura normativa de segundo grau, que assume o objetivo de ingressar nos sistemas fiscais dos fiscais dos Estados-Membros, com o fito de os adaptar ao processo de integração europeia.
214. Os sistemas fiscais nacionais enfrentam o desafio adicional de assegurar que, mesmo após o ingresso das normas fiscais europeias, continuam a figurar como estruturas normativas dotadas de sistematicidade e completude, pelo menos, em termos tendenciais

215. A integração fiscal não constitui um fim em si mesma, revelando-se instrumental ao propósito de garantir a instituição e o funcionamento do mercado interno livre e concorrencial.
216. Este processo deverá ser levado a efeito com o mínimo de sacrifício possível para as dimensões axiológico-jurídicas e teleológicas nacionais prevalecentes.
217. O caráter eminentemente negativo pelo qual se pauta a atuação das Instituições europeias, não prejudica a emergência de pontuais intervenções daquelas no sentido da funcionalização dos impostos ao propósito de acautelar ou promover dimensões axiológico-jurídicas de caráter social, económico e ambiental, ainda que com sacrifício para o próprio funcionamento livre e concorrencial do mercado interno.
218. O processo de integração fiscal desenvolve-se em termos diferenciados ao nível da tributação indireta e da tributação indireta.
219. Na tributação indireta o TFUE exclui a instituição de medidas fiscais internas que incidam de forma discriminatória sobre os produtos provenientes de outros Estados-Membros e estabelece as bases normativas para a harmonização dos impostos indiretos dos diferentes Estados-Membros, reduzindo a margem de manobra destes ao nível da sua disciplina.
220. A integração fiscal no domínio da tributação indireta manifesta-se essencialmente através da emanação de diretivas que implementam o imposto geral sobre o consumo (IVA) e os impostos especiais sobre o consumo.
221. A disciplina jurídica destas figuras impositivas pelos Estados-Membros tem na sua base a transposição de diretivas.
222. O TFUE não dispõe especificadamente sobre a tributação direta, sendo legitimas as iniciativas de harmonização nesse âmbito, desde que: (i) tal se afirme necessário para a realização do mercado interno; (ii) exista unanimidade a esse respeito; e (iii) seja respeitado o princípio da subsidiariedade.
223. Não existe neste domínio uma intenção de garantir uma harmonização estrutural das figuras impositivas, mas apenas de dar resposta a alguns focos potenciais de distorções do funcionamento do mercado interno.
224. Na tributação direta a intensidade do processo de harmonização diverge entre as diferentes categorias de impostos, sendo mais evidente no âmbito da tributação do rendimento das pessoas coletivas e menos expressiva no âmbito da tributação do rendimento pessoal e do património.

225. Fora dos domínios abrangidos pelas diretivas, os Estados-Membros conservam a faculdade de regular as suas figuras impositivas, desde que as concretas soluções normativas que adotem não se incompatibilizem com as normas de Direito primário da UE.

226. Será possível identificar instrumentos normativos emanados pelas Instituições da UE cujo objeto contende com a disciplina de dimensões adjetivas da realidade fiscal, como a partilha de informação entre as administrações fiscais dos diferentes Estados-Membros e a sua colaboração na cobrança dos créditos tributários que respetivamente lhes correspondam.

227. O processo de integração pela via normativa é acompanhado por um intenso labor jurisprudencial do TJUE no sentido de limitar e condicionar os impulsos normativos estaduais em matéria fiscal, mediante o seu confronto com dimensões normativas de Direito primário da UE, tais como a proteção das liberdades económicas fundamentais e a proibição de concessão de auxílios de Estado.

228. O TJUE socorrer-se de uma interpretação criativa do âmbito de proteção conferido às liberdades económicas fundamentais para produzir decisões que determinam a concreta desaplicação de normas fiscais nacionais.

229. Este modo de atuar revela-se especialmente preponderante no âmbito da tributação direta, face à tendencial inexistência de dados normativos europeus mais concretizados.

230. O regime de proteção da liberdade de circulação assegurado pelas normas dos Tratados, assenta no estabelecimento de duas proibições, em cujo conteúdo importará atentar: (i) a proibição de discriminações em razão da nacionalidade; e (i) a proibição de restrições à liberdade de circulação de bens, pessoas, serviços e capital.

231. Ainda que se conclua pela natureza – prima facie – discriminatória ou restritiva das normas fiscais resultantes dos núcleos de produção normativa internos, poderão as mesmas considerar-se "justificadas" quando: (i) sejam sustentadas em "razões imperiosas de interesse geral"; e (ii) cumpram com as existências decorrentes da aplicação do princípio da proporcionalidade.

232. Um dos domínios no contexto do qual o impulso normativo europeísta mais se faz sentir sobre o sistema fiscal português diz respeito à vigência de um princípio de proibição de auxílios de Estado.

(*A ideia de sistema fiscal como instrumento de contenção dos impulsos normativos europeístas*)

233. Quando considerados autonomamente, será possível identificar que os agregados normativos fiscais europeu e nacional gravitam em torno de dimensões axiológico-jurídicas e teleológicas distintas e, não raras vezes, conflituantes.

234. A ideia de sistema fiscal desenvolve-se numa perspetiva negativa como um instrumento colocado ao serviço da contenção dos impulsos normativos europeístas.

235. As investidas normativas europeias em matéria fiscal poderão resultar limitadas pela lógica de "sistema fiscal interno", orientado por valores jurídicos e interesses constitucionalmente reconhecidos e protegidos, os quais nem sempre serão subalternizáveis aos interesses subjacentes ao processo de integração europeia.

236. Outras poderão existir, no entanto, podem ser indicadas como principais manifestações da referida ideia de sistema fiscal enquanto instrumento de contenção dos impulsos normativos europeístas em matéria fiscal: (i) a reserva na esfera estadual do exercício de competências em matéria fiscal; (ii) a exigência de unanimidade para o exercício de faculdades normadoras em matéria fiscal pelas Instituições europeias; (iii) a justificação de medidas restritivas das liberdades económicas fundamentais a partir de dimensões axiológico-jurídicas nacionais; e (iv) os desvios ao regime de proibição de auxílios de Estado.

237. Prevalecerá aqui a ideia de um sistema fiscal interno, cuja coerência importará assegurar, ainda que, em certos casos, às custas do projeto de integração europeia.

III. Respeitantes às disrupções do sistema fiscal

238. Uma vez que os impostos são realidades jurídicas, a existência de cada um deles pressupõe a presença de um conjunto de normas que assegure a sua instituição e aplicação, o que não significa que o mero exercício de identificação dessas normas seja suficiente para que se possa afirmar a existência de um "sistema fiscal".

239. Para que certo agregado normativo possa ser qualificado como um sistema, exige-se que se encontrem cumpridas as exigências de coerência e completude.

240. O não cumprimento destas condições sequer a um nível mínimo corresponderá à própria negação da ideia de sistema, caso em que se poderá observar a existência de um agregado normativo incidente sobre matéria fiscal mas não de um sistema fiscal.

241. As maiores perturbações de ordem sistémica registam-se, sobretudo, a propósito das exigências de sistematicidade e completude do agregado normativo-fiscal.

242. O caráter tendencial que se atribui a tais exigências permite assegurar a flexibilidade suficiente para que da ocorrência de eventuais contradições e lacunas pontuais e excecionais não se conclua, de modo imediato e inelutável, pela assistematicidade e incompletude do conjunto normativo.

243. O desenvolvimento de esforços interpretativos tendentes a superar contradições meramente aparentes, a convocação dos critérios de resolução de contradições normativas ou até a intervenção corretiva do normador fiscal, tendem a assegurar, na maioria dos casos, o afastamento das irracionalidades lógicas mais flagrantes, em que o cumprimento de uma prescrição tenha por consequência o incumprimento de outra.

244. O problema da (in)completude do sistema fiscal tende a ser enfrentado (e superado) através de uma limitação do aparato jurídico colocado ao dispor do aplicador normativo para preencher os espaços regulatórios não preenchidos.

245. Desde que se mova dentro dos quadros regulatórios fixados pela Constituição – mas também, por normas de Direito da UE ou de Direito internacional –, o legislador fiscal gozará de uma ampla margem de liberdade na configuração do sistema fiscal.

246. À medida que o vai densificando e concretizando, o circuito de soluções jurídicas colocadas à sua disposição resulta progressivamente limitado pelas suas opções precedentes, considerando que a desconsideração destas tenderá a contribuir para a emergência de contradições e lacunas axiológicas, cujo suprimento constituirá, essencialmente, uma tarefa acometida ao normador fiscal.

247. Podem as contradições e lacunas axiológicas estar na génese de contradições normativas.

248. O sistema fiscal deverá desenvolver-se de modo coerente e completo, tanto numa perspetiva estritamente normativa como axiológico-jurídica.

249. Todavia, a emergência de contradições e lacunas normativas será inevitável, considerando, entre outros aspetos, a natureza frequentemente conflitual da axiologia jurídica que lhe serve de base e, em consequência, dos princípios que lhe dão guarida.

250. No presente estádio da investigação discurso propositadamente tópico e problematizante, método exemplificativo, com o propósito de assinalar um conjunto – necessariamente não excludente – de patologias ou disrupções que se associam ao tecido normativo-fiscal.

(*dimensões catalisadoras das disrupções sistémicas).*

251. O sistema fiscal não será perfeito, será o sistema possível.

252. Constituem preponderantes causas da degradação ou imperfeição do tecido normativo que integra o sistema fiscal: (i) o processo de desracionalização normativa; (ii) a pulverização de poderes normadores; e (iii) a concorrência fiscal.

253. Observa-se uma tendência para a erosão dos quadros típicos da modernidade, desde logo ao nível da produção normativa, assinalando-se a superação do seu paradigma normativo assente nas caraterísticas da abstração, generalidade, estabilidade e (até da) sistematicidade do material normativo, reclamando-se um tecido normativo mais concretizado e flexível que seja capaz de assegurar uma maior diferenciação e adaptação no tratamento das realidades sociais em constante ebulição.

254. A progressiva desracionalização normativa que se associa à superação da modernidade reflete-se de modo particularmente intenso sobre o segmento normativo respeitante à disciplina dos impostos (sistema fiscal), contribuindo fortemente para o contexto de hipertrofia normativa, variabilidade normativa e degradação da qualidade normativa que o caraterizam.

255. O fenómeno de pulverização dos poderes normativos em matéria fiscal desenvolve-se num triplo sentido: (i) governamentalização dos poderes normativos fiscais; (ii) descentralização dos poderes normativos fiscais; e (iii) internacionalização e europeização dos poderes normativos fiscais.

256. Este fenómeno contribui de modo determinante para o sucessivo alargamento do universo de normas fiscais que integram o sistema fiscal e para o estado de permanente transformação que tende a caraterizá-lo.

257. O facto de as diversas "entidades" às quais são reconhecidas faculdades normadoras fiscais serem movidas por interesses próprios, frequentemente diferenciados e até reciprocamente conflituantes, favorece uma maior dispersão normativa, em atenção à necessidade de acautelar os múltiplos interesses envolvidos através da consagração de regimes especiais e excecionais, mais determinando um aumento dos momentos de tensão e conflitualidade com os quais o tecido normativo fiscal é confrontado.

258. O conceito de concorrência fiscal é utilizado com o propósito de assinalar um cenário caraterizado por uma disputa entre entidades detentoras de poder fiscal, as quais dele se socorrem com vista a produzir desagravamentos fiscais para que sujeitos não residentes fixem no respetivo território o seu domicílio ou a sua sede, ou para que a ele dirijam o seu investimento.

259. A concorrência fiscal não corresponde a uma autêntica e verdadeira competição fiscal entre os Estados para a fixação de atividades e investimento no seu território, antes se traduz numa proliferação de regimes fiscais privilegiados ou preferenciais que assumem como único objetivo a deslocalização de riqueza para o seu território, de um modo artificial e pouco transparente.

260. O reconhecimento de poderes fiscais aos entes regionais e locais contribuiu para a formação de um importante fenómeno de concorrência fiscal interna, o qual se carateriza pelo facto de aqueles se socorrerem das faculdades de intervenção fiscal que lhe são reconhecidas para fomentar a captação de pessoas, empresas e investimento para a sua circunscrição territorial, às custas dos demais.

261. Ao nível internacional e interno a concorrência fiscal tende a desencadear um generalizado efeito de imitação, provocado pela pressão gerada em virtude dos desagravamentos fiscais concedidos pelos "territórios" vizinhos, com graves consequências ao nível da perda de receita fiscal e da (consequente) degradação da situação financeira das diversas entidades envolvidas.

(*tipologia (aberta) das disrupções sistémicas*)

262. A despeito de se poder considerar um conceito bem mais alargado, um exercício de feição realista evidencia que um número significativo de tais disrupções ganha corpo por meio da existência de contradições e incompletudes.

263. Procurar identificá-las é tarefa que apenas poderá ser leva a efeito de modo tópico e aberto.

264. Identifica-se as seguintes como disrupções sistémicas observadas em relação ao sistema fiscal:

265. (i) As debilidades ao nível da expressão jurídico-normativa, designadamente manifestadas ao nível da redação dos enunciados normativos de modo intrincado ou confuso; da defeituosa utilização da técnica remissiva; e na desadequada construção e aplicação de conceitos jurídicos, paradigmaticamente refletida numa excessiva indeterminação concetual, numa inacessibilidade concetual e numa desuniformidade concetual;

266. (ii) As debilidades ao nível das técnicas de sistematização formal, refletidas numa ausência de rigor na inserção sistemática das prescrições que vão sendo aprovadas de modo errante, enquanto medidas pontuais de natureza conjuntural que visam acautelar problemas concretos, responder a necessidades financeiras e a pressões de origem diversa, desconsiderando o seu enquadramento numa lógica de conjunto.

267. Constituem manifestações principais destas debilidades: a dispersão normativa; a intrusão normativa; e a redundância normativa.

268. (iii) A utilização de critérios assistemáticos de resolução de conflitos normativos, observada em situações em que o legislador fiscal assume faculdades de que não dispõe nem poderia dispor, porquanto se trata de matéria reservada ao normador constitucional, e procura oferecer a certas disposições legais fiscais um valor reforçado de que não podem beneficiar, estabelecendo putativas entorses aos critérios de arrumação do material normativo fiscal e de resolução de eventuais contradições normativas que se coloquem.

269. (iv) Desatualização normativa)

270. (v) Défices de concretização normativo-fiscal, registados ao nível da falta de transposição de diretivas de Direito da UE, da ausência de legislação que dê resposta às exigências regulatórias decorrentes do texto constitucional ou de leis de valor reforçado, ou da falta de desenvolvimento de normação de caráter regulamentar quando tal seja exigido por disposições de natureza legal.

271. (vi) Desequilíbrios de intensidade normativa-fiscal, que se traduzem numa assimétrica distribuição das cargas fiscais que contribui para um processo de "degeneração fiscal", marcado por um certo afastamento das soluções fiscais legais em relação à respetiva principiologia enformadora.

272. (vii) Regulação desagregada de realidades fiscais homogéneas e regulação agregada de realidades fiscais heterogéneas

273. (viii) Errónea qualificação jurídica

274. (ix) Utilização abusiva das normas fiscais, observada em casos nos quais o normador não fiscal se serve das normas fiscais, dos seus quadros regulatórios e institutos, para a prossecução de finalidades que lhe são estranhas, operando uma certa quebra no nexo de unidade do agregado de normas fiscais, face à discrepância entre o código de valores "fiscalistas" e as solução normativas adotadas.

275. (x) Excessos na utilização de regimes fiscais especiais e excecionais, com particular destaque para o recurso: a instrumentos especiais de incremento das receitas fiscais; a instrumentos de agravamento e desagravamento fiscal; e a instrumentos de combate ao fenómeno de evasão fiscal.

276. (xi) Excessos da privatização da gestão fiscal.

(*consequências das disrupções sistémicas*)

277. O facto de o sistema fiscal ser perturbado pela presença das disrupções sistémicas de diversa ordem, reflete-se através de um conjunto de consequências mais ou menos concretas.
278. O recorte do universo de consequências associadas a tais perturbações na ideia de sistema fiscal apenas por aproximação poderá ser recortado, mediante a alusão às que se revelam mais evidentes ou importantes.
279. De modo tópico, podem ser consideradas as seguintes:
280. (i) Erosão do Interesse público;
281. (ii) défices de executoriedade normativa;
282. (iii) instabilidade;
283. (iv) dupla/múltipla tributação;
284. (v) criação de um ambiente desfavorável ao investimento e à fixação de contribuintes;
285. (vi) crescimento da litigiosidade; e
286. (vii) potenciamento da evasão e fraude fiscais.

287. A especial capacidade que certos grupos de interesses privados têm demonstrado para investir sobre o poder legiferante desenvolvido em matéria de impostos e condicionar a atuação deste em seu proveito, torna legítimo falar de um processo de "erosão do Interesse público", que assinala uma certa "colonização" da atividade legiferante fiscal por interesses privados.
288. As debilidades na redação dos enunciados normativos e a introdução de normas no sistema sem que se cuide assegurar a presença das condições jurídicas e factuais das quais depende a sua efetiva aplicação, conduzem a uma perda de executoriedade normativa, resvalando as mesmas em instrumentos de "soft law", que acabam por configurar meros convites à adoção de certas condutas, mas que não são capazes de se impor enquanto normas jurídicas.
289. Num contexto de hipertrofia e variabilidade normativa, as dificuldades associadas à identificação dos dados normativos disciplinadores das concretas situações com que os sujeitos são confrontados, bem como os exigentes exercícios hermenêuticos que os aplicadores normativos são obrigados a desenvolver para apreender as mensagens ínsitas aos enunciados, transportam elevados níveis de instabilidade para o sistema fiscal.
290. Um sistema fiscal marcado por incoerências e incompletudes, cujas disposições normativas sejam inadequadamente sistematizadas e redigidas numa linguagem obscura e

excessivamente indeterminada, tende a ver-lhe associado um maior número de dissídios interpretativos e integratórios, emergentes no contexto das relações estabelecidas entre os contribuintes e a Administração.

291. As patologias observadas a montante (ao nível da criação normativa) acabam por se refletir a jusante (ao nível da aplicação normativa), confrontando os aplicadores normativos com um sem número de problemas interpretativos e aplicativos, contribuindo para os elevados índices de litigiosidade que vão cercando o sistema fiscal.

292. O crescimento da litigiosidade acaba por colocar o poder jurisdicional numa posição de reduzida capacidade de resposta às pretensões que junto dele vão sendo deduzidas, o que não apenas se traduz numa perda da qualidade das decisões jurisdicionais, uma vez que a elevada quantidade de processos com que os tribunais são confrontados acaba por reduzir o tempo e a atenção que podem dedicar ao solucionamento de cada um deles, como também numa maior demora na sua produção, colocando-se em crise o princípio da tutela jurisdicional efetiva.

293. As fragilidades do sistema fiscal constituem um elemento catalisador de fenómenos como a evasão e a fraude fiscais.

294. Enfim, as patologias sistémicas fornecem o material com que a evasão fiscal se alimenta; o sentimento de injustiça gerado em torno de um sistema fiscal incoerente ou incompleto acaba por desincentivar o cumprimento das normas fiscais, o que poderá corresponder à adoção de comportamentos reconduzíveis às categorias de evasão e fraude fiscais.

***

Apesar das diversas disrupções sistémicas que atingem o tecido normativo que o compõe, partindo dos pressupostos jurídico-dogmáticos que identificamos ao longo da presente investigação para a identificação de um conjunto coerente de impostos, resta concluir do mesmo modo que iniciamos, sustentando a existência de um sistema fiscal português.

BIBLIOGRAFIA

— AARNIO, Aulis, *Reglas y princípios en el razonamiento jurídico*, *in Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, n.º 4, 2000.

— ABREU, Joana Covelo de, Infringement procedure and the Court of Justice as an EU law's assurer: Member States' infringements concerning failure to transpose Directives and the principle of an effective judicial protection, in Dário Moura Vicente (Ed.), Towards a Universal Justice? Putting international courts and jurisdictions into perspectives, Brill / Nijhoff, 2014;

— ABREU, Joana Covelo de, Tribunais nacionais e tutela jurisdicional efetiva. Da cooperação à integração judiciária no Contencioso da União Europeia, Almedina, 2019;

— ABREU, Luís Vasconcelos, Algumas notas sobre o problema da confiscatoriedade tributária em sede de imposto sobre o rendimento pessoal, in Fisco, n.º 31, Ano III, maio, 1991.

— ADAMY, Pedro, Complexidade, simplificação e divulgação do Direito Tributário, in *Rechtssprache und Schwächerenschutz* (organizado por Lena Kunz e Vivianne Ferreira Mese), Nomos, Baden-Baden, 2018.

— ALABERN, Juan Enrique Varona, *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2009.

— ALARCÓN-GARCÍA, Gloria, *Manual del Sistema Fiscal Español, Un compendio sistemático y práctico*, Civitas, Thomson Reuters, Navarra, 2009.

— ALCHOURRON, Carlos E., BULYGIN, Eugenio, *Sobre el concepto de orden jurídico,* Crítica: Revista Hispanoamericana de Filosofía, Vol. 8, No. 23, 1976.

— ALCHOURRÓN, Carlos E., *Conflicts of Norms and the Revision of Normative Systems*, in Law and Philosophy, Vol. 10, no. 4, november, 1991.

— ALEXANDRINO, José de Melo, Jurisprudência da crise. Das questões prévias às perplexidades, in, o Tribunal Constitucional e a crise: ensaios Críticos, Almedina, Coimbra, 2014.

— ALEXY, Robert, El Concepto y la Validez del Derecho, Gedisa, 1994.

— ALEXY, Robert, *Sistema Jurídico, Principios Jurídicos y Razón Práctica*, Doxa: Cuadernos de Filosofía del Derecho, Núm. 5, 1988, disponível em https://rua.ua.es.

— ALEXY, Robert, *Teoría de los derechos fundamentales*, Traducción y estudio introductorio de Carlos Bernal Pulido, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2008.

— ALMEIDA, Francisco Ferreira de, Direito Internacional Público – Parte I, Coimbra Editora, Coimbra, 2001.

— ALMEIDA, Mário Aroso de, Teoria Geral do Direito Administrativo: temas nucleares, Almedina, Coimbra, 2012.
— ALMEIDA, Mário Aroso de, Teoria Geral do Direito Administrativo: O Novo Regime do Código do Procedimento Administrativo, Almedina, Coimbra, 2016.
— AMARAL, Lúcia, O problema da função política dos grupos de interesse: do pluralismo ao neo-corporativismo, in O Direito, 1987.
— AMOR, José Antonio Fernández, *Reflexiones en torno a los principios jurídicos tributarios: ¿se han de reforzar, se han de cambiar o se ha de renunciar a su aplicación?*, *in* Documentos – Centro de Estudios Fiscales, ("Desafíos de la Hacienda Pública Española"), n.º 10, 2012.
— AMORIM, João Pacheco de, A liberdade de profissão, in Estudos em Comemoração dos Cinco Anos (1995-2000) da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Coimbra Editora, 2001.
— AMORIM, João Pacheco de, Direito Administrativo da Economia, Vol. I, Almedina, Coimbra, 2014.
— ANDRADE, Fernando António Portela Rocha de, Benefícios Fiscais, A consideração da despesa do contribuinte na tributação pessoal do rendimento, Tese de Doutoramento, Universidade de Coimbra, 2014.
— ANDRADE, José Carlos Vieira de, Lições de Direito Administrativo, 4.ª Edição, Imprensa da Universidade de Coimbra, Coimbra, 2015.
— ANDRADE, Vieira de, Autonomia regulamentar e reserva de lei, in Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Afonso Rodrigues Queiró, I, Coimbra, 1984.
— ANDRADE, Vieira de, *Interesse Público, in* Dicionário Jurídico da Administração Pública, Volume IV, diretor: José Pedro Fernandes, consultor da direção: Prof. Doutor Afonso Rodrigues Queiró, Lisboa, 1993.
— AÑOVEROS, García J., *Los tributos en España*, in Manual del Sistema Tributario Español, García J. Añoveros e outros (org.), Civitas, Madrid, 8.ª Edición, 2000.
— ANTUNES, Aquilino Paulo, A taxa sobre a comercialização de produtos cosméticos e de higiene corporal: questões de igualdade, liberdade de circulação de mercadorias e não discriminação, in Revista do Instituto de Direito Brasileiro, Ano 1, n.º 6, 2012.
— ARBOS, Xavier, *La crisis de la regulacion estatal*, *in* Revista de Estudios Politicos (Nueva Epoca), Núm. 71, Enero-Marzo, 1991.
— ASCENSÃO, José Oliveira de, O Direito – Introdução e Teoria Geral: Uma perspetiva Luso-brasileira, 7.ª Edição, Almedina, Coimbra, 1994.

— ASSEMBLEIA DA REPÚBLICA, "Regras de Legística a Observar na Elaboração de Actos Normativos da Assembleia da República", Lisboa, 2008, disponível em https://www.parlamento.pt
— ÁVILA, Humberto, Sistema Constitucional Tributário, Editora Saraiva, São Paulo, 2012.
— ÁVILA, Humberto, Teoria dos Princípios, Da definição à aplicação dos princípios jurídicos, 9.ª Edição, Malheiros Editores, São Paulo, 2009.
— AYALA, José Luis Pérez de, BECERRIL, Miguel Pérez de Ayala, Fundamentos de Derecho Tributario, 4.ª Edición, Dykinso, Madrid, 2015.
— AZEVEDO, Tiago Lopes de, Lições de Direito das Contraordenações, 2020, Almedina, Coimbra.
— BACHOF, Otto, Normas Constitucionais Inconstitucionais?, tradução de José Manuel M. Cardoso da Costa, Almedina, 1994.
— BAKER, Philip, *A Summary of the Acquis Communautaire on Direct Taxation*, *in* The EC Tax Journal, Vol. 4, No. 3.
— BAL, Aleksandra, *Developing a Regulatory Framework for the Taxation of virtual Currencies, in* Intertax, Volume 47, Issue 2, 2019.
— BAL, Aleksandra, *Taxation, Virtual Currency and Blockchain*, *in* Series on International Taxation, Volume 68, Wolters Kluwer, TheNetherlands, 2018.
— BAPTISTA MACHADO, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, 13.ª reimpressão, Coimbra, Almedina, 2002.
— BASTO, José Xavier de, As perspectivas actuais de revisão da tributação do rendimento e da tributação do património em Portugal, Boletim de Ciências Económicas da Universidade de Coimbra, Volume, XLI, 1998.
— BASTO, José Xavier de, O princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária", in Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal, n.º 5, Jul-Out, 2001.
— BASTO, Xavier de, A Constituição e o sistema fiscal, Revista de Legislação e de Jurisprudência, n.º 138, maio-junho, 2009, Coimbra Editora.
— BASTO, Xavier de, Uma Reflexão sobre a Administração Fiscal, *in* Notas Económicas, Revista da Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, n.º 4, novembro, 1994.
— BAUMAN, Zygmunt, Modernidade Líquida, Tradução Plínio Dentzien, Jorge Zahar Editor, Rio de Janeiro, 2001.
— BECK, Ulrich, GIDDENS, Anthony, LASH, Scott, *Reflexive Modernization: Politics, Tradition and Aesthetics in the Modern Social Order*, Standford University Press, California, 1994.

— BECKER, Alfredo Augusto, Carnaval Tributário, Lejus, São Paulo, 1999.
— BEREIJO, Alvaro Rodríguez, *Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria*, *in* Revista jurídica Universidad Autónoma de Madrid, n.º 13, 2005.
— BEREIJO, Alvaro Rodríguez, *El Sistema Tributario en la Constitucion (los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)*, *in* Revista Española de Derecho Constitucional, Año n.º 5, n.º 15, 1992.
— BERTALANFFY, Ludwig Von, Teoria Geral dos Sistemas, Tradução portuguesa, Editora Vozes, Petrópolis, 1973.
— BIRK, Dieter, *Diritto Tributario Tedesco, traduzion a cura di Enrico de Mita*, Giuffrè Editore, Milano, 2006.
— BOBBIO, Norberto, *Teoria do Ordenamento Jurídico*, Editora Universidade de Brasília, 5.ª Edição, Brasília, 1995.
— BOBBIO, Norberto, *Teoria General del Derecho*, Editorial Debate, Madrid, 1991.
— Boletim da Faculdade de Direito, Stvdia Ivridica, n.º 46, Coimbra Editora, Coimbra, 2000.
— BORIA, Pietro, *I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale*, *in* Diritto Tributario, a cura di Augusto Fantozzi, IV Edizione, Utet Giuridica, Milano, 2012.
— BORIA, Pietro, *Il Sistema Tributario, in Diritto Tributario (a cura di Augusto Fantozzi), IV Edizione*, Utet Giuridica, Milano, 2012.
— BORIA, Pietro, *Il Sistema Tributario*, Utet Giuridica, Torino, 2008.
— BRAVO, Nathalie, *The Multilateral Tax Instrument and Its Relationship with Tax Treaties*, Word Tax Journal, October, 2016.
— BRENNAN, Geoffrey, BUCHANON, James M., *The Power to Tax: Analytical foundations of a fiscal constitution*, Cambridge University Press, Cambridge, 2006.
— BRIAN, J. Arnold, *International Tax Primer*, Third Edition, Wolters Kluwer, 2016.
— BROWN, Colin, Tax Expenditures in Australia, in Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System, World Bank, Washington, 2004.
— BUCHANAN, James M., TULLOCK, Gordon, *The Calculus of Consent: Logical Foundations of Constitutional Democracy, in The Collected Works of James M. Buchanan, Vol. 3*, Liberty Fund, Indianapolis, 1999.
— BUCHANAN, Neil Harold, *What do we owe future generations?*, in George Washington Law Review, 2009.

— BUCKLEY, Walter, A Sociologia e a Moderna Teoria dos Sistemas, tradução portuguesa, Editora Cultrix, São Paulo, 2.ª Edição, 1967.
— BUDAK, Tamer, JAMES, Simon, SAWYER, Adrian, *The Complexity of Tax Simplification: Experiences From Around the World, in The Complexity of Tax Simplification*, Palgrave Macmillan, London, 2016.
— BUESO, Juan Cano, *Problemas constitucionales que condicionan la calidad de las normas*, in Revista Española de la Función Consultiva, n.º 6, julio-diciembre, 2006.
— BUJANDA, Fernando Sainz de, *Estructura Jurídica del Sistema Tributario*, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1961.
— BUJANDA, Sainz de, *La codificación fiscal, Hacienda y Derecho (Fragmentos)*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2015.
— BULYGIN, Eugenio, *Algunas Consideraciones sobre los sistemas Jurídicos*, *in* Doxa, Cuadernos de Filosofia del Derecho, n.º 9, 1991.
— BURKE, Karen C., MCCOUCH, Grayson M.P., *A consumption tax on gifts and bequests?*, Virginia Tax Review n.º 17, 1998.
— BUZZACCHI, Camilla, *La Solidarietà tributaria, Funzione fiscale e principi costituzionali*, Giuffrè Editore, Milano, 2011.
— CALDERÓN, José Manuel Carrero, *La globalización económica y su incidencia sobre el derecho financiero y tributario: ¿implicaciones sobre la protección de los bienes jurídicos globales?*, *in* Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid, n.º 16, 2012,disponível em https://repositorio.uam.es/handle/10486/662710
— CANARIS, Claus Whilelm, Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito, introdução e tradução de A. Menezes Cordeiro, Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 1989.
— CANAS, Vitalino, O princípio da proibição do excesso: em especial, na conformação e no controlo de atos legislativos, Tese de Doutoramento, FDUL, 2016, disponível em https://repositorio.ul.pt/handle/10451/26307
— CANOTILHO, J. J. Gomes, Constituição Dirigente e Vinculação do Legislador, Contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas, Coimbra Editora, Coimbra, 1994.
— CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional e Teoria da Constituição,7.ªEdição,Almedina, Coimbra, 2003.
— CANOTILHO, J. J. Gomes, Estado constitucional ecológico e democracia sustentada, Revista do CEDOUA, Ano IV, n.º 4, 2001.

— CANOTILHO, J. J. Gomes, MOREIRA, Vital, A Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I, Coimbra Editora, Coimbra, 2007.
— CANOTILHO, J. J. Gomes, O direito ao ambiente como direito subjetivo, in Estudos sobre Direitos Fundamentais, Coimbra Editora, Coimbra, 2004.
— CANOTILHO, J. J. Gomes, Parecer Jurídico (destinado a esclarecer a conformidade constitucional da norma contida no artigo 78.º da lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro), de 16 de janeiro de 2012, disponível em www.aofa.pt/rimp/Parecer_Gomes_Canotilho.pdf.
— CANOTILHO, J. J. Gomes, Parecer jurídico sobre a conformidade constitucional da norma contida no artigo 78.º da lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2013), de 16 de janeiro de 2012, 16, disponível em www.aofa.pt.
— CANOTILHO, J. J. Gomes, Princípio da sustentabilidade como Princípio estruturante do Direito Constitucional, in Tékhne - Revista de Estudos Politécnicos, n.º 13, junho, 2010, disponível em http://www.scielo.mec.pt/pdf/tek/n13/n13a02.pdf
— CARACCIOLO, Ricardo Alberto, Contradictions in the Legal System, in Archives for Philosophy of Law and Social Philosophy, Vol. 65, No. 4, 1979.
— CARDOSA, Teresa Lourenço, Tributações autónomas: caraterização, natureza jurídica e (in)constitucionalidade, CJT, n.º 17, julho/setembro, CEJUR, Braga, 2017.
— CARLOS BAPTISTA LOBO, Finanças e Fiscalidade do Ambiente, Almedina, Coimbra, 2019.
— CARPENTIERI, Loredana, *Le fonti del diritto tributario*, in Diritto Tributario, IV Edizione, Utet Giuridica, Milano, 2012.
— CARREIRA, Henrique Medina, A tributação do património, Necessidade da sua reforma, Um modelo alternativo, in CTF, nº 386, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1997.
— CARRERO, José Manuel Calderón, ANIDO, Miguel Angel Caamaño, *Globalización económica y poder tributario ¿hacia un nuevo derecho tributario?*, Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña, Número 6, 2002, disponível em https://ruc.udc.es.
— CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, 23.ª Edição, Editora Saraiva, 2011.
— CARVALHO, Paulo de Barros, Direito Tributário, Fundamentos Jurídicos da Incidência, 8.ª Edição, Editora Saraiva, 2010.
— CASSESE, Sabino, *Introduzione allo studio della normazione, in Rivista trimestrale di diritto pubblico*, n.º 2, 1992.
— CASTELO, *Carmen Velayos, ¿Qué sostenibilidad?: una lectura desde la Filosofía Práctica*, in Revista Papeles, n.º 101, 2008, disponível em

http://www.fuhem.es/media/ecosocial/file/Sostenibilidad/Econom%C3%ADa%20ecológica/Que_sostenibilidad_CarmenVelayos.pdf

— CASTRO, Raquel Alexandra Brízida, As Omissões Normativas Inconstitucionais no Direito Constitucional Português, Almedina, Coimbra, 2012.

— CATARINO, João Ricardo, Redistribuição Tributária, Estado Social e Escolha Individual, Almedina, Coimbra, 2008.

— CATHERINE BARNARD, *The Substantive Law of the EU: the Four Freedoms, Fifth Edition*, Oxford University Press, Oxford, 2016.

— CAUPERS, João, Um dever de Regulamentar?, in Cadernos de Ciência de Legislação, n.º 18, 1997.

— CELLIER, François E., *Continuous System Modeling*, Springer-Verlag, New York, 1991.

— CHEVALLIER, Jacques, *L'Ordre Juridique*, in Le droit en procès, PUF, 1983.

— CHEVALLIER, Jacques, *L'Ordre Juridique, in Le droit en procès*, PUF, 1983.

— COLEMAN, Jules L., LEITER, Brian, *Determinacy, Objectivity, and Authority*, in University of Pennsylvania Law Review, no. 142, 1993, disponível em https://scholarship.law.upenn.edu/penn_law_review/vol142/iss2/8/.

— COLLET, Martin, Droit fiscal, 3.ª édition, Thémis droit, PUF, Paris, 2012.

— COMISSÃO EUROPEIA, A Realização do Mercado Interno, Livro Branco da Comissão para o Conselho Europeu, 1985, COM (85) 310, disponível em https://europa.eu/.

— COMISSÃO EUROPEIA, Company Taxation in the Internal Market, COM (2001) 582, Parts III-IV, disponível em https://ec.europa.eu.

— COMISSÃO EUROPEIA, Comunicação da Comissão Europeia, Construir um sistema de tributação das sociedades justo, competitivo e estável para a UE, COM(2016) 682 final, https://eur-lex.europa.eu.

— COMISSÃO EUROPEIA, Comunicação da Comissão, A Política Fiscal da União Europeia: prioridades para os próximos anos, COM (2001) 260, disponível em https://eur-lex.europa.eu.

— COMISSÃO EUROPEIA, Crescimento, competitividade, emprego: os desafios e as pistas para entrar no século XXI: Livro Branco, 1993, disponível em https://infoeuropa.eurocid.pt, .

— COMISSÃO EUROPEIA, Rapport du Comité Fiscal et Financier, 1962, disponível em https://publications.europa.eu.

— COMISSÃO EUROPEIA, Rumo a um processo de decisão mais eficaz e mais democrático no âmbito da política fiscal da UE, COM(2019) 8 final, de 15.01.2019, disponível em https://eur-lex.europa.eu).
— COMISSÃO EUROPEIA, State Aid Control and Regeneration of Deprived Urban Areas, Vademecum, 01.03.2006, disponível em http://ec.europa.eu
— COMISSÃO EUROPEIA, Tax expenditures in direct taxation in EU Member States, Brussels, 2014.
— COMISSÃO PARA A REFORMA DO IRC, Uma Reforma do IRC orientada para a Competitividade, o Crescimento e o Emprego, 2013.
— CONDESSO, Joaquim Manuel Charneca, Discricionariedade da Administração Fiscal, in JULGAR, n.º 15, 2011.
— CORDEIRO, António Menezes, Da Boa Fé no Direito Civil, Volume II, Almedina, Coimbra, 1984.
— CORDEIRO, António Menezes, Da sistematização das leis como problema de política legislativa, Cadernos de Ciência e Legislação, n.º 6, Janeiro/Março, Instituto Nacional de Administração, Lisboa, 1993.
— CORDEIRO, António Menezes, Introdução à Edição Portuguesa do livro Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito, Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 1989.
— CORREIA, José Manuel Sérvulo, Legalidade e Autonomia Contratual nos Contratos Administrativos, Almedina, Coimbra, 1987.
— COSTA, António Martins da, Modernidade e pós-modernidade: razão, sentimento religioso e experiência de Deus em Leonardo Coimbra, in Revista Portuguesa de Filosofia, Vol. 73 (2), 2017.
— COSTA, José Manuel M. Cardoso da, O princípio da capacidade contributiva no constitucionalismo português e na jurisprudência do Tribunal Constitucional, Boletim de Ciências Económicas, Homenagem ao Prof. Doutor António José Avelãs Nunes, Volume LVII, Tomo I, FDUC, Coimbra, 2014.
— COURINHA, Gustavo Lopes, A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário, Almedina, Coimbra, 2004.
— COURINHA, Gustavo Lopes, BEPS e o sistema fiscal português: uma primeira incursão, in Cadernos de Justiça Tributária, n.º 4, CEJUR, Braga, 2014.

— COUTINHO, Francisco Pereira, A Natureza Jurídica dos Memorandos da "Troika", in Themis, Ano XIII, N.ºs 24/25, 2013.
— CUNHA, Patrícia Noiret, Imposto sobre o Valor Acrescentado, Anotações ao Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado e ao Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias, Instituto Superior de Gestão, 2004.
— DIAS, Cristina, Lições de Direito das Sucessões, Almedina, Coimbra, 2019.
— DJOUMA, Sjoerd, Optimization of Tax Sovereignty and Free Movement, IBFD, Amsterdam, 2011.
— DODGE, Joseph M., *Colloquium on Wealth Transfer Taxation: Taxing Gratuitous Transfers Under a Consumption Tax*, Tax Law Review n.º 51, 1996.
— DOURADO, Ana Paula, *Article 26, Exchange of Information*, *in* Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Volume II, Fourth Edition, Kluwer Law International, The Netherlands, 2015.
— DOURADO, Ana Paula, BORGES, Ricardo Palma (editores), The Acte Clair in EC Direct Tax Law, IBFD, Amsterdam, 2008.
— DOURADO, Ana Paula, Direito Fiscal Europeu: Tributação Directa, Coimbra Editora, Coimbra, 2010.
— DOURADO, Ana Paula, Direito Fiscal, 3.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2018.
— DOURADO, Ana Paula, Governação Fiscal Global, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2018.
— DOURADO, Ana Paula, Lições de Direito Fiscal Europeu, Tributação Directa, Coimbra Editora, Coimbra, 2010.
— DOURADO, Ana Paula, O contencioso tributário português: um apelo à reforma, CJT, n.º 22, outubro/dezembro, CEJUR, Braga, 2018.
— DOURADO, Ana Paula, O Princípio da Legalidade Fiscal, Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem livre apreciação
— DUARTE, Brisa Paim, MORENO, Natália de Almeida, A tributação autónoma das despesas não documentadas: uma norma antiabuso?, CJT, n.º 19, janeiro/março, CEJUR, Braga, 2018.
— DUARTE, David, A Norma de Legalidade Procedimental Administrativa, A Teoria da Norma e a Criação de Normas de Decisão na Discricionariedade Instrutória, Almedina, Coimbra, 2006.
— DUARTE, David, e OUTROS, Legística, Perspectivas sobre a Concepção e Redacção de Actos Normativos, Almedina, Coimbra, 2002.
— DUARTE, Maria Luísa, União Europeia e Direitos Fundamentais, AAFDL Editora, Lisboa, 2006.

— DUARTE, Maria Luísa, União Europeia. Estática e Dinâmica da ordem jurídica eurocomunitária, Almedina, 2011;
— DUARTE, Tiago, A Lei Por Detrás Do Orçamento, Almedina, Coimbra, 2007.
— DUPUY, Jean-Pierre, On the Supposed Closure of Normative Systems, in Autopoietic Law - A New Approach to Law and Society, Ed. by Gunther Teubner, Walter de Gruyter, Berlin, 1988.
— DWORKIN, Ronald, *Los Derechos en Serio*, Barcelona, Ariel, 1999.
— ENGICSH, Karl, Introdução ao pensamento jurídico, 7.ª Edição, Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 1996.
— EPSTEIN, Richard A., D*esign for Liberty: Private Property, Pubic Administration, and the Rule of Law*, Harvard University Press, Harvard, 2011.
— ESCOLA, Héctor Jorge, *El Interés Público como Fundamento del Derecho Administrativo*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1989.
— ESPADAFOR, Carlos María López, *Principios Básicos de Fiscalidad Internacional*, Marcial Pons, Madrid, 2010.
— ESTEVES, Jaime Carvalho, MORENO, Natália de Almeida, As incongruências da tributação em Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis, CJT nº 19, janeiro/março, CEJUR, Braga, 2019.
— EUROPEAN ENVIRONMENT AGENCY, El Tributo Ambiental: Aplicación y Efectividad sobre el Medio Ambiente, 2008, disponível em https://www.eea.europa.eu/es/publications/92-9167-000-6-sum/page001.html.
— EUROSTAT, *Environmental taxes, A statistical guide, Manuals and Guidelines*, European Union, 2013 Luxembourg, disponível em https://ec.europa.eu/eurostat/documents/3859598/5936129/KS-GQ-13-005-EN.PDF.
— FALCÃO, Tatiana, MICHEL, Bob, Assessing the Tax Challenges of the Digital Economy: An Eye-Opening Case Study, in Intertax, Volume 42.
— FALSITTA, Gaspare, *Manuale di Diritto Tributario, Parte Generale, Quinta Edizione Riveduta*, CEDAM, Milani, 2005.
— FAUSTINO, Manuel, Retroactividade, retrospectividade e alguma serenidade, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano III, n.º 3, Outono, 2010.
— FAVEIRO, Vítor, O Estatuto do Contribuinte, A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito, Coimbra Editora, Coimbra, 2002.

— FEDELE, Andrea, *Ancora Sulla Nozione di Capacità Contributiva nella Costituzione Italiana e sui "Limiti" Costituzionali all'Imposizione*, *in L'Evoluzione del Sistema Fiscale e il Principio di Capacità Contributiva*, a cura di Livia Salvini e Giuseppe Melis, CEDAM, Milan, 2014.
— FEIO, Diogo, A Substituição Fiscal e a Retenção da Fonte: O Caso Específico dos Impostos sobre o Rendimento, Coimbra Editora, Coimbra, 2001.
— FELEDE, Andrea, *Incontro di Studio su «Giuristi e Legislatori», Pensiero giuridico e innovazione legislativa nel processo di produzione del diritto, in Per la storia del Pensiero giuridico moderno*, n.º 50, Giuffrè Editore, Milano, 1996.
— FERNANDES, A. Luís Carvalho, Lições de Direitos Reais, 5.ª Edição, Quid Juris, Lisboa, 2007.
— FERNANDES, Filipe de Vasconcelos, Constituição e Lucro Real, Contributo ao Direito Fiscal Constitucional Português, AAFDL Editora, Lisboa, 2018.
— FERREIRA, Eduardo Paz, Ainda a propósito da distinção entre impostos e taxas: o caso da taxa municipal devida pela realização de infra-estruturas urbanísticas, in Ciência Técnica e Fiscal, n.º 380, Ministério das Finanças, outubro-dezembro, 1995, Lisboa.
— FERREIRA, Rogério Fernandes, A nova sobretaxa extraordinária (breve apontamento), in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, n.º 3, Ano IV, Setembro-Outubro, 2012.
— FRANCO, António de Sousa, Apresentação ao Projeto de Reforma da Tributação do Património, in Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 182, Lisboa, 1999.
— FRANCO, António L. de Sousa, e OUTROS, Finanças Europeias, Volume I, Introdução e Orçamento, Almedina, 1994.
— FRANCO, António L. de Sousa, Finanças Públicas e Direito Financeiro, Volume I e II, 4.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2012.
— FRANSONI, Guglielmo, *Tipologia e struttura della norma tributaria*, in Diritto Tributario, a cura di Augusto Fantozzi, IV Edizione, Utet Giuridica, Milano, 2012.
— FREITAS, Juarez de, Sustentabilidade: Novo prisma hermenêutico, in Revista Novos Estudos Jurídicos - Eletrônica, Vol. 24, n.º 3, set-dez, 2018, disponível em https://siaiap32.univali.br/seer/index.php/nej/article/view/13749/pdf
— FULLERTON, Don, LEICESTER, Andrew, SMITH, Stephen, *Environmental Taxes, Dimensions of Tax Design*, The Mirrlees Review, Institute For Fiscal Studies, Oxford University, Press, 2010.
— GABARINO, Carlo, *Legal Interpretation of Tax Law: Italy, in Legal Interpretation of Tax Law*, Walters Kluwer, The Netherlands, 2014.

— GAFFURI, Gianfranco, *Diritto Tributario, Parte Generale e Parte Speciale, Sesta Edizione*, CEDAM, Minali, 2009.
— GALLO, Franco, *L'Evoluzione del Sistema Tributario e il Principio di Capacità Contributiva, in L'Evoluzione del Sistema Fiscale e il Principio di Capacità Contributiva, a cura di Livia Salvini e Giuseppe Melis*, CEDAM, Milan, 2014.
— GALLO, Franco, *Ordinamento comunitário e principi fondamentali tributari*, Editoriale Scientifica, Napoli, 2006.
— GAMA, João Taborda, Tendo surgido dúvidas sobre o valor das circulares e outras orientações genéricas..., in Estudos em memória do Prof. Doutor José Luís Saldanha Sanches (organização de Paulo Otero, Fernando Araújo, João Taborda da Gama), vol. III., Coimbra Editora, Coimbra, 2011.
— GARCIA, Felipe Romero, *El valor sistema tributario: acerca de su integración entre los principios de la imposición*, Universidad de Cádiz, Cádiz, 2005.
— GIOVANNINI, Alessandro, *Il Diritto Tributario per Principi*, Giuffrè Editore, Milano, 2014.
— GOMES, Carla Amado, The (green) heart of the matter: a vertente procedimental da tutela do ambiente e a revisão da Lei de Bases do Ambiente, *in* Actas do Colóquio: A Revisão da Lei de Bases do Ambiente, Instituto de Ciências Jurídico-Políticas da FDUL (org. Carla Amado Gomes e Tiago Antunes), Lisboa, 2011.
— GOMES, Noel, Segredo Bancário e Direito Fiscal, Almedina, Coimbra, 2006.
— GOMES, Nuno Sá, Lições de Direito Fiscal (Volume II), CCTF, n.º 134, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1985.
— GOMES, Nuno Sá, Tributação do Património, Lições Proferidas no 1.º Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal na Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Almedina, Coimbra, 2004.
— GONÇALVES, Pedro Costa, Entidades Privadas com Poderes Públicos, O exercício de poderes públicos de autoridade por entidades privadas com funções administrativas, Almedina, Coimbra, 2008.
— GONÇALVES, Pedro, A Concessão de Serviços Públicos, Almedina, Coimbra, 1999.
— GONÇALVES, Pedro, *O ato administrativo informático*, in *Scientia Iuridica*, Tomo XLVI, 1997, n.º 265/267.
— GONZÁLEZ, Clemente Checa, *Acerca del procedimiento administrativo de elaboración de las normas tributarias*, *Aportaciones de los órganos consultivos sobre técnica normativa, in*

Documentos – Instituto de Estudios Fiscales, n.º 30, VI Jornada Metodológica de Derecho Financiero y Tributario Jaime García Añoveros, Documentos, IEF, 2009.

— GONZALEZ, Clemente Checa, *Globalización económica y principios tributarios*, Revista Mexicana de Derecho Constitucional, Núm. 22, enero-junio, 2010, 103, disponível em http://www.scielo.org.mx/pdf/cconst/n22/n22a3.pdf.

— GONZÁLEZ, Clemente Checa, *Persiguiendo la sombra de la justicia tributaria*, Civitas/Thomson Reuters, Navarra, 2019.

— GORLERO, Maurizio P., *Le fonti del Diritto (Lezioni)*, CEDAM, Milani, 1995.

— GOUVEIA, Jorge Bacelar, Manual de Direito Internacional, Almedina, Coimbra, 2003;

— GRAETZ, Michael J., SHAPIRO, Ian, *Death by a Thousand Cuts The Fight over Taxing Inherited Wealth*, Princeton University Press, 2005).

— GRAETZ, Michael, *Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policy*, *in* Tax Law Review, 2001.

— GRUPO DE TRABALHO PARA O ESTUDO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS, Os Benefícios Fiscais em Portugal, Conceitos, metodologia e prática, 2019, disponível em https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=1448be63-5771-4fe2-96bb-489648338726.

— HABERMAS, Jürgen, Um ensaio sobre a constituição da Europa, Edições 70, Lisboa, 2012.

— HART, Herbert L. A., O conceito de direito, 2.ª Edição, Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 1994.

— HELMINEN, Marjaana, *UE Tax Law Direct Taxation*, IBFD, The Netherlands, 2015.

— HERNÁNDEZ, G., José Ignacio, *Sobre los efectos expropiatorios de la exclusión del sistema integral de ajuste por inflación fiscal*, *in* Revista de Derecho Público, julio-diciembre, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2015.

— HOLMES, Stephen, SUNSTEIN, Cass, *The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes, New York*, 1999.

— IMF, Portugal, *IMF Country Report No. 13/324, Eighth and Ninth Reviews Under the Uxtended Arrangement and Request for Waivers of Applicability of end-September Performance Criteria*, November 2013, disponível em www.imf.org

— INNAMORATO, Caterina, *Expeditious Amendments to Double Tax Treaties Based on the OECD Model*, Intertax, n.º 3, Março, 2008.

— INSPEÇÃO GERAL DAS FINANÇAS, Auditoria ao desempenho da AT no domínio de operações de planeamento fiscal abusivo, Relatório n.º 2017/649, homologado pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais em 18/12/2018.
— ISMER, Roland, *Judicial Review of Tax Laws: The Coherence Requirement (Folgerichtigkeitsgebot), in Rational Lawmaking under Review, Legisprudence According to the German Federal Constitutional Court*, (Klaus Meßerschmidt, A. Daniel Oliver-Lalana, Editors), Springer, Switzerland, 2016.
— ISMER, Roland, PIOTROWSKI, *The Selectiviy of Tax Measures: A Tale of Two Consistencies*, Intertax, n.º 43, 2015.
— JEFFREY, J. Ramon, The Impact of State Sovereignty on Global Trade and International Taxation, Kluwer Law International, London, 1999.
— JIMÉNEZ, Adolfo Martín, *Legalidad, Procedimiento Legislativo y calidad de las normas tributarias, Aportes del Derecho Comparado*, in Revista Análises Tributario, n.º 269, junio, 2010, AELE, Perú.
— JONES, John Avery, BAKER, Philip, *The Multiple Amendments of Bilateral Double Taxation Conventions*, Bulletin for International Taxation, Vol. 60, No. 1, 2006.
— JONES, John Avery, *Tax Law: Rules or Principles?*, *in* Fiscal Studies, Vol. 17, no. 3, 1996.
— KANT, Immanuel, Crítica da Razão Pura, tradução de Manuela Pinto dos Santos e Alexandre Fradique Morujão, 4.ª Edição, Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.
— KELSEN, Hans, Teoria Pura do Direito, 6.ª Edição, tradução de João Batista Machado, Arménio Amado Editora, Coimbra, 1984.
— KERCHOVE, Michel Van de, OST, François, *El Sistema Jurídico entre Orden y Desorden*, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1997.
— KIRCHHOF, Paul, Tributação no Estado Constitucional, tradução: Pedro Adamy, Quartier Latin, São Paulo, 2016.
— KRONTHALER, Marie-Ann, TZUBERY, Yinon, *The State Aid Provisions of the TFEU in Tax Matters, in Introduction to European Tax Law: Direct Taxation* (Eds. Michael Lang, e outros), Spiramus, Wien, 2016.
— LAMEGO, José, Elementos de Metodologia, Almedina, Coimbra, 2018.
— LARENZ, Karl, Metodologia da Ciência do Direito, tradução de José Lamego, 2.ª Edição, Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.

— LENJOSEK, Gordon J., A Framework for Evaluating Tax Measures and Some Methodological Issues, in Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System, World Bank, Washington, 2004.
— LIMA, Vasco Nuno Coelho Martins, O Princípio da Coerência dos Sistemas Fiscais Nacionais na Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, Braga, 2012.
— LITTLEWOOD, Michael, *Tax Competition: Harmful to Whom?*, in Michigan Journal of International Law, Volume 26, Issue 1, 2004, disponível em https://repository.law.umich.edu.
— LLORENTE, Francisco Rubio, *El papel del consejo de estado en el control de la calidad técnica de las normas*, *in* Revista Española de la Función Consultiva n.º 6, julio-diciembre, 2006.
— LOBO, Carlos Baptista, As operações financeiras no Imposto do Selo: Enquadramento Constitucional e Fiscal, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 1, n.º 1, Abril, IDFF, 2008.
— LOBO, Carlos Baptista, Finanças e Fiscalidade do Ordenamento do Território e do Urbanismo, Almedina, 2019.
— LOBO, Carlos Baptista, Uma Primeira Reacção à Proposta de Alteração do Artigo 93.º do Tratado CE Relativamente às Matérias Fiscais, in Fisco, Ano 9, n.ºs 90/91, Setembro, 2000.
— LOPES, Cidália Maria da Mota, Quanto custa pagar Impostos em Portugal? Os custos de Cumprimento da tributação do Rendimento, Almedina, Coimbra, 2008.
— LOPEZ, Christian, *La fiscalità come fonte di attrattività del território*, *in* Fiscalità e Globalizzazione, Gli effetti in materia fiscal del processo di apertura dei mercati e il ruolo degli stati nazionali, L'Harmattan Italia, Torino, 2007.
— LÓPEZ, Jorge Martín, *Competencia fiscal perjudicial, paraísos fiscales e intercambio de información tributaria*, *in* Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria, Atelier, Barcelona, 2012.
— LOZANO, Ana María Juan, *La racionalidad de las leyes: una aproximación a los presupuestos de calidad de las normas y paradigmas para el desarrollo de investigaciones centradas en la creación de Derecho, in* Documentos – Instituto de Estudios Fiscales, n.º 30, VI Jornada Metodológica de Derecho Financiero y Tributario Jaime García Añoveros, Documentos, IEF, 2009.
— LUCIA, Paolo di, *Teorie dei rapporti tra diritto e linguaggio*, *in Scritti per Uberto Scarpelli*, Milano, Giuffrè, 1998.

— LUCIA, Paolo di, *Tre opposizioni per lo studio dei rapporti tra diritto e linguaggio, in Il Linguaggio del Diritto*, *a cura di Uberto Scarpelli e Paolo Di Lucia*, Università degli Studi di Milano, Milano, 1994.
— LUHMANN, Niklas, *Sistema Jurídico y Dogmática Jurídica*, Ediciones Olejnik, Santiago, 2018
— MACCANICO, Rossi Pierpaolo, *Fiscal Aid Review and Cross-Border Tax Distortions*, Intertax, n.º 40, 2012.
— MACCORMICK, Neil, *Instituciones del Derecho*, Marcial Pons, Madrid, 2011.
— MACCORMICK, Neil, *Retórica y Estado de Derecho, Una teoría del razonamiento jurídico*, Palestra Editores, Lima, 2017.
— MACHADO, João Baptista, Introdução ao Direito e ao Discurso do Legitimador, 12.ª reimpressão, Almedina, Coimbra, 2000.
— MACHADO, João Batista, Âmbito de eficácia e âmbito de competência das leis, Almedina, Coimbra, 1970.
— MACHADO, João Batista, Introdução ao Pensamento Jurídico, in João Baptista Machado, Obra Dispersa, Vol. II, Scientia Ivridica, Braga, 1993.
— MACHADO, Jónatas E. M., Direito Internacional, 4.ª Edição, Coimbra Editora, 2013.
— MARTÍNEZ, Gabriel Muñoz, *Codificación tributaria: el caso español*, in Revista de Derecho Fiscal, n.º 3, 2005, disponível em https://revistas.uexternado.edu.co.
— MASTROIACOVO, Valeria, *Dalla norma generale e astratta all'applicazione concreta*, *in* Diritto Tributario (a cura di Augusto Fantozzi, IV Edizione, Utet Giuridica, Milano, 2012.
— MATEUS, J. Silvério Dias, FREITAS, L. de Freitas, Os Impostos Sobre o Património Imobiliário, O Imposto do Selo, Anotados e Comentados, Engifisco, Lisboa, 2005.
— MAYOL, Garrido Vicente, *Técnica Normativa en la elaboración de los proyectos de ley*, Revista española de la función consultiva, n.º 6, 2006.
— MEDEIROS, Rui, A jurisprudência constitucional portuguesa sobre a crise, *in* O Tribunal Constitucional e a crise: ensaios Críticos, Almedina, Coimbra, 2014.
— MENÉNDEZ, Agustín José, *Justifiyng Taxes, Some Elements for a General Theory of Democratic Tax Law*, Kluwer Academic Publishers, Dordrecth, 2001.
— MIGUEL, Francisco J. Laporta San, *El lenguaje y la ley*, in Revista Española de la Función Consultiva, n.º 6, julio-diciembre, 2006.
— MIKESELL, John L., *Election Periods and State Tax Policy Cycles*, *in* Public Choice, Vol. 33, No. 3, 1978.

— MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, Coordenação Geral António Carlos dos Santos e António M. Ferreira Martins, Outubro, 2009.
— MIRANDA, Jorge, A concordata e a ordem constitucional portuguesa, in Concordata entre a Santa Sé e a República portuguesa, Almedina, Coimbra, 2001.
— MIRANDA, Jorge, Iniciativa Económica, in Estudos Vários sobre Direitos Fundamentais, Principia, Estoril, 2006.
— MIRANDA, Jorge, Liberdade de Trabalho e Profissão, in Escritos Vários sobre Direitos Fundamentais, Princípia, Estoril, 2006.
— MIRANDA, Jorge, MEDEIROS, Rui, Constituição Portuguesa Anotada, Tomo II, Coimbra Editora, 2006.
— MIRANDA, Jorge, MEDEIROS, Rui, Constituição Portuguesa Anotada, Tomo I, Jorge Miranda e Rui Medeiros, 2.ª edição, Coimbra, 2010.
— MIRANDA, Jorge, Propriedade e Constituição, in Estudos Vários sobre Direitos Fundamentais, Principia, Estoril, 2006.
— MOIGNE, Jean-Louis le, *La théorie du système général*, *Théorie de la modélisation*, 2006, disponível em www.mcxapc.org.
— MOLINA, Pedro Herrera, *Capacidad Económica y Sistema Fiscal*, Marcial Pons, 1998.
— MOLINA, Pedro Herrera, *Derecho tributario ambiental (La introducción del intereés ambiental en lo ordenamiento tributario)*, Marcial Pons, Madrid, 2000.
— MONCADA, Luís s. Cabral de, Lei e Regulamento, Coimbra Editora, Coimbra, 2002.
— MONIZ, Ana Raquel, A titularidade do poder regulamentar no Direito administrativo português, in Estudos sobre os regulamentos administrativos, Almedina, Coimbra, 2013.
— MONIZ, Ana Raquel, Cavaleiros e Hierarquia: o artigo 158.º da Lei do Orçamento do Estado para 2009, in Revista de Direito Público e Regulação, n.º 2, 2009.
— MORAIS, Carlos Blanco de, Curso de Direito Constitucional, Tomo I, 2ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra,2007.
— MORAIS, Carlos Blanco de, Manual de Legística, Critérios Científicos e Técnicos para Legislar Melhor, Verbo, Lisboa, 2007.
— MORAIS, Rui Duarte, As Reformas Fiscais do Presente, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 9, n.º 4, Inverno, IDEFF, Lisboa, 2017.

— MORAIS, Rui Duarte, Imputação de Lucros de Sociedades Não Residentes, O art. 6.º do CIRC no Quadro das Legislações CFC, Universidade Católica Portuguesa, 2003.
— MOREIRA, Vital, Administração Autónoma e Associações Públicas, Coimbra, 1997.
— MORENO, José Luis Martín, *Título de las leyes y homogeneidad*, *in* Revista Española de la Función Consultiva, n.º 6, julio-diciembre, 2006.
— MORIN, Edgar, Introdução ao Pensamento Complexo, tradução portuguesa, Instituto Piaget, Lisboa, 1995.
— MOSCHETTI, Francesco, *La Capacità Contributiva*, a cura di Francesco Moschetti, CEDAM, Milani, 1993.
— MOSCHETTI, Francesco, *Profili Generali, in La Capacità Contributiva*, CEDAM, Milani, 1993.
— MÜCKL, Norbert, MÜNCHEN, Markus, The Implementation of FATCA into German Law: Current Draft Decree-Law and Remaining Uncertainties, in Intertax, Volume 42, Issue 8/9, 2014.
— MÜLLER, Friedrich, *Tesis acerca de la estructura de las normas jurídicas*, *in Revista Española de Derecho Constitucional*, Año n.º 9, N.º 27, 1989.
— MURPHY, Liam, NAGEL, Thomas, *The Myth of Ownership, Taxes and Justice*, Oxford University Press, 2002.
— NABAIS, José Casalta, A crise do estado fiscal, in Trajectorias de Sustentabilidade, Tributação e Investimento, (Suzana Tavares da Silva e Maria de Fátima Ribeiro, coordenação), Imprensa da Universidade de Coimbra, 2017.
— NABAIS, José Casalta, A Erosão das Bases Tributárias das Sociedades, Boletim de Ciências Económicas, Volume LXI, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2018.
— NABAIS, José Casalta, A respeito do adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis, CJT n.º 19, janeiro/março, CEJUR, Braga, 2018.
— NABAIS, José Casalta, Contratos Fiscais (Reflexões acerca da sua admissibilidade), in Stvdia Ivridica 5, Coimbra Editora, Coimbra, 1994.
— NABAIS, José Casalta, Direito Fiscal, 10.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2017.
— NABAIS, José Casalta, Justiça fiscal, estabilidade financeira e as recentes alterações do sistema fiscal português, in Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal, Volume IV, Almedina, Coimbra, 2015.
— NABAIS, José Casalta, Nulidade do acto tributário e a impugnação deste pelo revertido na execução fiscal, CJT, n.º 23, janeiro-março, CEJUR, 2019

— NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo, Almedina, Coimbra, 1988.
— NABAIS, José Casalta, O princípio da legalidade fiscal e os actuais desafios da tributação, in Boletim da FDUC, Volume Comemorativo do 75.º tomo do Boletim da FDUC, FDUC, 2003.
— NABAIS, José Casalta, Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal, Vol. IV, Coimbra, Almedina, 2015.
— NABAIS, José Casalta, Tributos com fins ambientais, in Por um Estado Fiscal Suportável, Estudos de Direito Fiscal, Volume III, Almedina, Coimbra, 2010.
— NABAIS, José Casalta, Uma futura revisão constitucional?, in Estudos em Homenagem ao Professor Doutor António Cândido de Oliveira, Almedina, Coimbra, 2017.
— NEUMARK, Fritz, *Los principios de la imposición*, 2.ª Edición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994.
— NICOLAIDES, Phedon, *Fiscal State Aid in the EU: The Limits of Tax Autonomy*, *in* World Competition, n.º 27, 2004.
— NOGUEIRA, João Félix Pinto, Direito Fiscal Europeu – O Paradigma da Proporcionalidade, A proporcionalidade como critério central da compatibilidade de normas tributárias internas com as liberdades fundamentais, Coimbra Editora, 2010.
— NORDHAUS, William D., *The Political Business Cycle, The Review of Economic Studies*, Vol. 42, No. 2, 1975.
— NOVA, César García, El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos, Algunos aspectos destacables, in Revista Técnica Tributaria, 2019.
— NOVAIS, Jorge Reis, [...];
— NOVAIS, Jorge Reis, A dignidade da pessoa humana, Vol. I - Dignidade e direitos fundamentais, Almedina, Coimbra, 2015.
— NOVAIS, Jorge Reis, A Dignidade da Pessoa Humana, Volume II, Almedina, Coimbra, 2016.
— NOVAIS, Jorge Reis, Direitos Sociais: Teoria Jurídica dos Direitos Sociais Enquanto Direitos Fundamentais, Coimbra, 2017.
— NOVAIS, Jorge Reis, Em defesa do Tribunal Constitucional, Resposta aos críticos, Almedina, Coimbra, 2014.
— OCHA, António Santos, BRÁS, Eduardo José Martins, Tributação do Património, IMI-IMT e Imposto do Selo (Anotados e Comentados), 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2018.

— OECD, Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue, 1988, disponível em https://www.oecd-ilibrary.org.
— OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, disponível em https://www.oecd.org).
— OLIVEIRA, António Cândido, Direito das Autarquias Locais, 2.ª edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2014.
— OLLERO, Casado Gabriel, Artículo 133, Comentario a la Constitución española: XL Aniversario de la Constitución, in Comentarios a la Constitución Española, XL Aniversario, Wolters Kluwer, Madrid, 2018.
— ORTEGA, Rafael Calvo, *Curso de Derecho Financiero, Decimotercera Edición*, Civitas, Thomson Reuters, Navarra, 2009.
— OTERO, Paulo, A Democracia Totalitária, Do Estado Totalitário à Sociedade Totalitária, A Influência do Totalitarismo na Democracia do Século XXI, Reimpressão, Principia Editora, Cascais, 2015.
— OTERO, Paulo, Direito Constitucional Português, Volume I, Identidade Constitucional, Almedina, Coimbra, 2010.
— OTERO, Paulo, Legalidade e Administração Pública, O Sentido da Vinculação Administrativa à Juridicidade, Almedina, 2003.
— PAGÉS, Juan Luis Requejo, *Las Normas preconstitucionales y el mito del poder constituyente*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1998, McGraw-Hill, Madrid, 1995.
— PAGÉS, Juan Luis Requejo, *Sistemas normativos, Constitución y Ordenamiento, La Constitución como norma sobre la aplicación de normas*, McGraw-Hill, Madrid, 1995.
— PALMA, Clotilde Celorico, As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado, Uma Ruptura no Princípio da Neutralidade, Almedina, Coimbra, 2015.
— PANAYI, Christiana Hji, *European Union Corporate Tax Law*, Cambridge University Press, Cambridge, 2013.
— PARLAMENTO EUROPEU, Legislation Practices Regarding Exchange of Information between National Tax Administrations in Tax Matters, IP/A/TAXE/2015-04, 2015, disponível em http://www.europarl.europa.eu
— PARODI, Pedro Massone, *El Derecho Tributario y sua autonomia*, Revista de Derecho Público, Núm. 11, 2014, disponível em https://revistas.uchile.cl/index.php/RDPU/article/view/33444).

— PASTOR, Juan Alfonso Santamaria, *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, Editorial Centro de Estudios Ramom Areces, 1991, Madrid.
— PERAGÓN, José Manuel Gallego, *Los princípios materiales de justicia tributaria*, Editorial Comares, Granada, 2003.
— PEREIRA, Jaime Aneiros, *Special Tax Zones (STZS) in the European Union and their impact on direct and indirect taxation: The case of the Madeira Free Trade Zone and the Vigo zona franca*, *in* Revista General de Derecho Europeo, N.º 41, 2017.
— PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, Competitividade fiscal e custos de cumprimento, in O Economista: anuário da economia portuguesa, Ordem dos Economistas, 2005.
— PEREIRA, Paula Rosado, A Tributação das Sociedades na União Europeia, Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias de Actuação Comunitária, Almedina, Coimbra, 2004.
— PEREIRA, Paula Rosado, Princípios de Direito Fiscal Internacional, Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu, Almedina, Coimbra, 2010.
— PEREIRA, Paulo Trigo, Portugal - Dívida Pública e Défice Democrático, Fundação Francisco Manuel dos Santos, Lisboa, 2012.
— PIKETTY, Thomas, O Capital no Século XXI, Temas e Debates – Círculo de Leitores, 2014, Lisboa.
— PINHEIRO, Gabriela, A Fiscalidade Directa na União Europeia, Universidade Católica Portuguesa, Porto, 1998.
— PIRES, José Maria Fernandes, O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património, Almedina, Coimbra, 2017.
— PIRES, José Maria, Lições de Impostos Sobre o Património e do Selo, 3.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2015.
— PIRES, Manuel, Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento, Imprensa Nacional, Casa da Moeda, Lisboa, 1984.
— PIRES, Manuel, PIRES, Rita Calçada, Direito Fiscal, Almedina, Coimbra, 2012.
— PIRES, Rita Calçada, Tributação Internacional do Rendimento Empresarial Gerado Através do Comércio Eletrónico, Almedina, Coimbra, 2011.
— PIRES, Rita Calçada, Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do comércio Electrónico, Desvendar mitos e construir realidades, Almedina, Coimbra, 2011
— PRIETO, Maria Cazorla, Las llamadas liquidaciones paralelas en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, CISS, Valencia, 1989.

— QUADROS, Fausto de, Direito da União Europeia, Almedina, Coimbra, 2013.
— QUEIRÓ, Afonso, Teoria dos regulamentos, 1.ª Parte, in Revista de Direito e Estudos Sociais, Ano XXVII, Janeiro-Dezembro.
— QUEIRÓ, Afonso, Teoria dos regulamentos, 2.ª Parte, in Revista de Direito e Estudos Sociais, Ano XXVII, Janeiro-Março.
— QUERALT, Juan Martín, e OUTROS, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Vigésima Sexta Edición, Tecnos, Madrid, 2015.
— QUINTANA, César Albiñana García, *Los impuestos-control de las obligaciones tributarias (¿Una tercera categoría impositiva?)*, Revista Española de Derecho Financiero, n.º 42, Civitas, 1984.
— QUINTANA, Fuentes, *Introducción à obra Principios de la Imposición,* de Fritz Neumark, Instituto Estudios Fiscales, Madrid, 1994.
— RADVAN, Michal, System of Tax Law, in System of Financial Law, Publications of the Masaryk University, No. 515, Brno, 2015.
— RAMOS, Rui Moura, Direito internacional privado e Constituição – Introdução a uma análise das suas relações, Coimbra Editora, 1994.
— RAZ, Joseph, *The Concept of a Legal System*, *An Introduction to the Theory of Legal System*, Second Edition, Reprinted, Oxford University Press, Oxford, 1997.
— RAZ, Joseph, *The Rule of Law and Its Virtue, in Readings in the Philosophy of Law*, Broadview Press, Toronto, 1999.
— REALE, Miguel, O Direito como Experiência, 2.ª Edição, Editora Saraiva, São Paulo, 1992.
— REALE, Miguel, Teoria Tridimensional do Direito, Teoria da Justiça, Fontes e Modelos do Direito, Imprensa Nacional-Casa da Moeda, Lisboa, 2003.
— RIBEIRO, J. J. Teixeira, A política financeira de redistribuição, Boletim de Ciências Económicas, Volume XXV, 1982, FDUC.
— RIBEIRO, J. J. Teixeira, A unidade fiscal na Constituição, Boletim de Ciências Económicas, Volume XXVII, FDUC, 1984.
— RIBEIRO, J. J. Teixeira, As opções fiscais da constituição, Boletim de Ciências Económicas, Volume XXVIII, FDUC, 1986.
— RIBEIRO, João Sérgio, Direito Fiscal da União Europeia, Almedina, 2018.
— RIBEIRO, João Sérgio, Interpretação dos Tratados Fiscais Baseados na Convenção-Modelo da OCDE sobre o Rendimento e Património, inédito

— RIBEIRO, João Sérgio, Tributação Presuntiva do Rendimento, Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Tributável, Almedina, Coimbra, 2010.
— RIBEIRO, João Sérgio, Um novo paradigma de imposto, Revista Fiscalidade, n.º 43, julho-setembro, Instituto Superior de Gestão, 2010.
— RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, Lições de Finanças Públicas, 5.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 1995.
— RING, Diane, Democracy, Sovereignty and Tax Competition: The Role of Tax Sovereignty in Shaping Tax Cooperation, Boston College Law School Faculty Papers, Research Paper, 2009.
— ROCHA, Joaquim Freitas da, A administração odiosa (repensando os fins e atuações do fisco) in Desafios Tributários, Vida Económica, 2015.
— ROCHA, Joaquim Freitas da, A justiça tributária como obstáculo à internacionalização, 2011, disponível em https://repositorium.sdum.uminho.pt
— ROCHA, Joaquim Freitas da, aplicação das normas tributárias no domínio do Direito do ambiente (enfoque constitucional), in Cadernos de justiça administrativa, n.º 70, Julho-Agosto, 2008.
— ROCHA, Joaquim Freitas da, As finanças das Regiões Autónomas numa perspectiva jurídica (aproximação ao Direito Financeiro Regional), disponível em http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/26413/1/15%20-%20DFin%20regional.pdf.
— ROCHA, Joaquim Freitas da, As modernas exigências do princípio da capacidade contributiva – sujeição a imposto de rendimentos provenientes de actos ilícitos, in Ciência e Técnica Fiscal, n.º 390, 1998.
— ROCHA, Joaquim Freitas da, Autonomia e sustentabilidade financeira das Autarquias Locais, in Dereito: Revista Xurídica da Universidade de Santiago de Compostela, n.º 25, 2016.
— ROCHA, Joaquim Freitas da, Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos, Esboço de uma Teoria Analítica da Ordenação Normativa, Coimbra Editora, Coimbra, 2008.
— ROCHA, Joaquim Freitas da, Direito da Despesa Pública, Almedina, Coimbra, 2019.
— ROCHA, Joaquim Freitas da, Direito fiscal e autonomia da vontade, Do direito à livre planificação fiscal, in Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Heinrich Ewald Hörster, Almedina, Coimbra, 2012.

— ROCHA, Joaquim Freitas da, Direito pós-moderno, patologias normativas e protecção da confiança, 2010, 1, disponível em http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/35602/3/Patologias%20normativas%20e%20prote%c3%a7%c3%a3o%20da%20confian%c3%a7a.pdf.
— ROCHA, Joaquim Freitas da, Do valor normativo da Lei Geral Tributária (a questão do valor reforçado), in Estudos de homenagem ao Doutor Jorge Miranda, Volume V, Coimbra Editora, Coimbra, 2012.
— ROCHA, Joaquim Freitas da, Finanças públicas e pós-modernidade: o Direito Financeiro como desvio à natureza principiológica e jurisprudencialista do Direito da União Europeia, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano IV, n.º 1, 2011.
— ROCHA, Joaquim Freitas da, Inovação social e Direito fiscal, Paper n.º 6/BD/iLab/Cedis/2016, disponível em https://ilab.cedis.fd.unl.pt/wp-content/uploads/2017/10/6_BD_iLab_Cedis_2016.pdf
— ROCHA, Joaquim Freitas da, Lições de Procedimento e Processo Tributário, Almedina, Coimbra, 2019.
— ROCHA, Joaquim Freitas da, SILVA, Hugo Flores da, Almedina, Coimbra, 2017.
— ROCHA, Joaquim Freitas da, Sobre a natureza jurídica dos atos praticados em execução fiscal, in Execução fiscal (e-book), Centro de Estudos Judiciários, Lisboa, 2019.
— ROCHA, Joaquim Freitas da, Sustentabilidade e finanças públicas responsáveis, Urgência de um direito financeiro equigeracional, 2012, disponível em http://repositorium.sdum.uminho.pt.
— ROCHA, Joaquim Freitas, Direito Financeiro Local (Finanças locais), 2.ª Edição, CEJUR, Braga, 2015.
— RODRÍGEZ, Isabel Encabo, Los sistemas fiscales, in Manual de Hacienda Publica, Tomo I, Coordinador Manuel J. Lagares Calvo, Instituto de Estudios Fiscales, 1995.
— RODRÍGUEZ, Tomás-Ramón Fernández, *De la banalidad a la incoherencia y la arbitrariedad, Una crónica sobre el proceso, al parecer imparable, de degradación de la Ley*, *in* El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho, N.º 0, 2008, disponível em www.iustel.com.
— ROGOFF, Kenneth, SIBERT, Anne, *Elections and Macroeconomic Policy Cycles*, *in* Review of Economic Studies, Vol. 55, No. 1, 1988.
— ROSS, Alf, *Sobre el Derecho y la Justicia,* Eudeba, Buenos Aires, 1997.

— ROYO, Fernando Pérez, e OUTROS, *Curso de Derecho Tributario, Parte Especial, Novena Edición*, Tecnos, Madrid, 2015.
— RUSSO, Pasquale, FRANSONI, Gugliemo, CASTALDI, Laura, *Istituzioni di Diritto Tributario*, Giuffrè Editore, Milano, 2014.
— SANCHES, José Luís Saldanha, A derrama, os recursos naturais e o problema da distribuição de receita entre os municípios, *in* Fiscalidade, n.º 38, abril-junho, 2009.
— SANCHES, José Luís Saldanha, A quantificação da obrigação tributária: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 173, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1995.
— SANCHES, José Luís Saldanha, Justiça Fiscal, Fundação Francisco Manuel dos Santos, Lisboa, 2010.
— SANCHES, José Luís Saldanha, Manual de Direito Fiscal, 3.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2007.
— SANCHES, José Luís Saldanha, Os Limites do Planeamento Fiscal - Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional, Coimbra Editora, Coimbra, 2006.
— SANCHES, José Luís, Prefácio ao Código de Processo Tributário comentado por A. Barros Lima Guerreiro e J. Silvério Dias Mateus, 1991.
— SANTOS, António Carlos dos, Auxílios de Estado e Fiscalidade, Almedina, Coimbra, 2003.
— SANTOS, António Carlos dos, LOPES, Cidália Mota, Tax Sovereignty, Tax Competition and the Base Erosion and Profit Shifting Concept of Permanent Establishment, in EC Tax Review, Volume 25, 2016.
— SANTOS, António Carlos dos, PALMA, Clotilde Celorico, Os princípios da proteção da confiança legítima e da não retroatividade das normas tributárias em tempos de crise: o caso português, in Revista do Instituto do Direito Brasileiro, Ano 2 (2013).
— SANTOS, J. Albano, Teoria Fiscal, Instituto Superior de Ciências sociais e Políticas, Lisboa, 2003.
— SARMENTO, Joaquim Miranda, DUARTE, Inês, A Instabilidade do sistema fiscal português: uma retrospetiva entre 1989 e 2014, in Julgar Online, Dezembro de 2015, disponível em http://julgar.pt.
— SCHAFFNER, Jean, The Territorial Link as a Condition to Create a Permanent Establishment, in Intertax, Volume 41, Issue 12, 2013.

— SCHON, Wolfgang, *Taxation and State Aid Law in the European Union*, *in* Common Market Law Review, n.º 36, 1999.
— SEARA, Alberto Quintas, *The Protection of Taxpayers' Property Rights in Light of the Recent ECtHR Jurisprudence: Anything New on the Horizon, or Just More of the Same?*, *in* Intertax, Volume 42, Issue 4, 2014.
— SILVA, Hugo Flores da, A execução de julgados no processo tributário, in Comentários à Legislação Processual Tributária, AAFDL, 2019, Lisboa.
— SILVA, Hugo Flores da, Da restituição de taxas urbanísticas com fundamento na caducidade da licença, in Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor António Cândido de Oliveira, Coimbra, Almedina, 2017.
— SILVA, Hugo Flores da, Nulidades no processo de execução fiscal, in Cadernos de Justiça Tributária, n.º 21, julho-setembro, CEJUR, Braga, 2018.
— SILVA, Hugo Flores da, O Imposto Municipal sobre Imóveis: considerações sobre um imposto local, in Questões Atuais de Direito Local, n.º 13, janeiro/março, 2017.
— SILVA, Hugo Flores da, O Imposto Único Automóvel: um objeto tributário não identificável (OTNI), in Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Wladimir Brito, no prelo.
— Silva, Hugo Flores da, O regime das invalidades e da revogação no novo CPA e o seu impacto no procedimento tributário, Temas de Direito Tributário 2017 - Procedimento Tributário e Custas Processuais, CEJ, 2017, disponível em www.cej.mj.pt.
— SILVA, Hugo Flores da, Privatização do Sistema de Gestão Fiscal, Coimbra Editora, Coimbra, 2014.
— SILVA, Hugo Flores da, *The inheritance and gift taxation - considerations about its nature, in* PoLaR – Portuguese Law Review, Volume I, no. 1, July, 2017.
— SILVA, Hugo Flores da, *The need of tax harmonization within the wealth taxation in the European Union*, disponível em https://repositorium.sdum.uminho.pt.
— SILVA, Susana Tavares da, As taxas e a coerência do sistema tributário, 2.ª Edição, CEJUR, Coimbra Editora, 2013.
— SILVA, Susana Tavares da, Direito fiscal: teoria geral, 2.ª edição, 2015.
— SILVA, Suzana Tavares da, Razão de Estado e princípio da razoabilidade, in Trajectorias de Sustentabilidade, Tributação e Investimento, (Suzana Tavares da Silva e Maria de Fátima Ribeiro, coordenação), Imprensa da Universidade de Coimbra, 2017.

— SILVEIRA, Alessandra, Princípios de Direito da União Europeia. Doutrina e Jurisprudência, 2.ª Edição, Quid Júris, 2011;
— SILVEIRA, Paulo Caliendo, A Extrafiscalidade como Instrumento de Implementação dos Direitos Fundamentais Sociais no Brasil, Revista Jurídica do CESUCA, V. 2, n.º 4, dezembro, 2014, disponível em http://ojs.cesuca.edu.br/index.php/revistajuridica/article/view/682
— SOARES, Cláudia Dias, *O Imposto Ambiental – Direito Fiscal do Ambiente*, Almedina, Coimbra, 2002.
— SOARES, Rogério Ehrhardt, Direito público e sociedade técnica, 1.ª Edição (Revista), Edições Tenacitas, Coimbra, 2008.
— SOARES, Rogério Ehrhardt, Interesse Público, Legalidade e Mérito, Atlântida, Coimbra, 1955.
— SOUSA, Marcelo Rebelo de, O Valor Jurídico do Acto Inconstitucional, I, Gráfica Portuguesa, Lisboa, 1988.
— STELMACH, Jerzy, BROŻEK, Bartosz, Methods of Legal Reasoning, Springer, Law nd Philosophy Library, Volume 78, Dordrecht, 2006.
— SUMMERS, Robert S., *Form and Function in a Legal System, A General Study*, Cambridge University Press, New York, 2006.
— SWIFT, Zhicheng Li, BRIXI, Hana Polackova, VALENDUC, Christian, *Tax Expenditures: General Concept, Measurement, and Overview of Country Practices*, *in Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System*, World Bank, Washington, 2004.
— TABOADA, Carlos Palao, *La Ley General Tributaria desde la perspectiva constitucional: crisis y reforma*, in Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, n.º 100, 1998.
— TELLA, Ramón Falcón y, *Derecho Financiero y Tributario (Parte General)*, 6.ª Edición, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2016.
— TELLES, Miguel Galvão, Temporalidade jurídica e Constituição, in 20 Anos da Constituição de 1976, Boletim da Faculdade de Direito, Stvdia Ivridica, n.º 46, Coimbra Editora, Coimbra, 2000
— TERRA, Ben J. M., *Value Added Tax and State Aid Law in the EU*, Intertax, n.º 40, 2012.
— TERRA, Ben J. M., WATTEL, Peter J., *European Tax Law*, Wolters Kluwer, The Netherlands, 2012.
— TESAURO, Francesco *Istituzioni di Diritto Tributario, 1 – Parte Generale,* Utet Giuridica, Milano, 2009.

— TEUBNER, Gunther, Juridificação: Noções, Caraterísticas, Limites, Soluções, tradução de José Engrácia Antunes, in Revista de Direito e Economia, n.º 14, Ano XIV, 1988, Universidade de Coimbra.
— TEUBNER, Gunther, O Direito como Sistema Autopoiético, Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 1989.
— TIPKE, Klaus, LANG, Joachim, Direito Tributário (*Steuerrecht*), Volume I, Tradução da 18.ª alemã por Luiz Dória Furquim, Sérgio Fabris Editor, Porto Alegre, 2008.
— TIPKE, Klaus, Princípio da Igualdade e Ideia de Sistema no Direito Tributário, in Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira, Editora Saraiva, 1984.
— TORRE, Massimo la, *Teorias Institucionalistas del Derecho (esbozo de una voz de enciclopedia)*, in Derechos y Libertades, número 14, Época II, Enero, 2006.
— TORRES, Carolina, Taxes and Investment in Skills, OECD Taxation Working Papers, n.º 13, OECD Publishing, Paris, 2012.
— TORRES, Manuel Anselmo, Prejuízos Fiscais e Matéria Colectável na Derrama, Fiscalidade, n.º 38, abril-junho, 2009.
— UCKMAR, Victor, e OUTROS, *Diritto Tributario Internazionale, Manuale*, Seconda edizione, Cedam, Milani, 2012.
— UCKMAR, Victor, e OUTROS, *Diritto Tributario Internazionale*, Manuale, Seconda edizione, Cedam, Milani, 2012.
— UNITED NATIONS, Financial Regulations and Rules of the United Nations, ST/SGB/2003/3, Article III, disponivel em https://www.unsceb.org),
— URBANO, Maria Benedita, A Jurisprudência da Crise no Divã. Diagnóstico: Bipolaridade?, in, o Tribunal Constitucional e a crise: ensaios Críticos, Almedina, Coimbra, 2014.
— VALENDUC, Christian, *From Tax Expenditure Reporting to Tax Policy Analysis: Some Experience from Belgium*, *in Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System*, World Bank, Washington, 2004.
— VAQUERO, Álvaro Núñez, Teorias normativas da ciência e a dogmática jurídicas, Palestra Editores, Lima, 2017.
— VÁRIOS AUTORES, Em defesa da autonomia da jurisdição administrativa e fiscal [depoimentos], CEDIPRE, 2018, in https://www.fd.uc.pt/cedipre/wp-content/uploads/2018/11/Book_Depoimentos.pdf.

— VASQUES, Sérgio, Capacidade contributiva, rendimento e património, Fiscalidade, n.º 23, Julho-Setembro, Lisboa, 2005.
— VASQUES, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2018.
— VASQUES, Sérgio, O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária, Almedina, Coimbra, 2008.
— VASQUES, Sérgio, O sistema de tributação local e a derrama, in Fiscalidade, n.º 38, abril-junho, 2009.
— VASQUES, Sérgio, PEREIRA, Tânia Carvalhais, Os Impostos Especiais de Consumo, Almedina, Coimbra, 2016.
— VÁSQUEZ, Navas, Algunas problemas de la codificación financiera en la atualidad, Civitas. Revista Española de Derecho Financiero, n.º 76, 1992.
— VAZ, Manuel Afonso, Teoria da Constituição: o que é a Constituição, hoje?, Universidade Católica Editora, Porto, 2015.
— VICENTE, Laura Nunes, O Princípio da Proporcionalidade Uma Nova Abordagem em Tempos de Pluralismo, FDUC, 2014, disponível em https://www.ij.fd.uc.pt/publicacoes/premios/pub_1_ms/numero1_pms.pdf.
— VILANOVA, Lourival, As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo, Noeses, São Paulo, 2005.
— VILLELA, Luiz, LEMGRUBER, Andrea, JORRATT, Michael, Tax expenditure budgets concepts and challenges for implementation, IDB Working Paper Series. No. IDB-WP-131, Inter-American Development Bank, Washington D.C., 2010, disponível em https://publications.iadb.org/.
— WALDRON, Jeremy, *The Tule of Law and the Measure of Property*, Public Law & Legal Theory Research Paper Series, Working Paper no. 11-47, New York University School of Law, July, 2011, disponível em http://ssrn.com.
— WALLISER, Bernard, *Systèmes et modèles - Introduction critique a L'analyse de systemes*, Editions du Seuil, 1977, Paris.
— WITTGENSTEIN, Ludwig, Tractatus Logico-Philosophicus, Kegan Paul, Trench, Tribner & Co., Ltd., New York, 1922, disponível em https://www.gutenberg.org/files/5740/5740-pdf.pdf.
— WORLD TRADE ORGANIZATION, Agreement Establishing the World Trade Organization, Article VII, disponivel em https://www.wto.org).
— Wright, G. H. Von, *Deontic Logic*, Mind, New Series, Vol. 60, No. 237, january, 1951.
— XAVIER, Alberto Pinheiro, Conceito e Natureza do Acto Tributário, Almedina, Coimbra, 1973.

— XAVIER, Alberto, Direito Tributário Internacional, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2016.
— XAVIER, Alberto, Manual de Direito Fiscal I, Manuais da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Lisboa, 1981.
— XAVIER, António Lobo, O Orçamento como lei: contributo para a compreensão de algumas especificidades do Direito Orçamental Português, II Parte, in Boletim de Ciências Económicas, Volume XXXIV, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra, 1991.
— XAVIER, António Lobo, O Orçamento como lei: contributo para a compreensão de algumas especificidades do Direito Orçamental Português, in Boletim de Ciências Económicas, Volume XXXVI, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra, 1993.
— YONAH, Reuven S. Avi, *Globalization, tax competition, and the fiscal crisis of the welfare state, in* Harvard Law Review, Volume 113, number 7, 2000, disponível em https://repository.law.umich.edu.
— YONAH, Reuven S. Avi, *International Tax as International Law*, *An Analysis of the International Tax Regime, Cambridge University Press, Cambridge, 2007*.
— YONAH, Reuven S. Avi, *International Tax as International Law*, *in* Law & Economics Working Papers Archive: 2003-2009, Article 7, march, 2004, disponível em http://repository.law.umich.edu/law_econ_archive/art7.
— YONAH, Reuven S. Avi, *Tax Competition and E-Commerce*, Tax Notes Int'l 23, no. 12, 2001.
— YURRITA, Miguel Ángel Collado, FLOR, Luis María Romero, *El Sistema Tributario Español*, *in Manual de Derecho Tributario: Parte Especial*, Luis Manuel Alonso González, Miguel Ángel Collado Yurrita (dirs.), Tercera Edición, Atelier, Barcelona, 2015.
— ZARZA, José Antonio Chamorro y, *Derecho Tributario, Parte General*, Ratio Legis, Salamanca, 2014.
— ZIPPELIUS, Reinhold, Teoria Geral do Estado, 3.ª Edição, Tradução portuguesa, Lisboa, 1997.