

# **As Garantias dos Contribuintes**

**Coordenadora da Pós-graduação**

**Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Glória Teixeira**

**Raquel Sofia Quaresma Teixeira Campelo de Sousa**

**Janeiro de 2005**

## **ÍNDICE**

|  | Pág. |
|--|------|
| Introdução   | 5    |
| I – Do Poder Tributário e seus Fundamentos                     | 8    |
| II – Limites ao Exercício do Poder Tributário pelas Garantias  |      |
| Constitucionais  | 14   |
| III – Evolução Histórica do Princípio da Legalidade            | 18   |
| A. Antes do constitucionalismo                                 | 18   |
| B. Com o constitucionalismo                                    | 21   |
| IV – A concretização do Princípio da Legalidade na nossa Ordem |      |
| Jurídica   | 33   |
| A. A que figuras tributárias se aplica                         | 34   |
| B. Qual o grau de exigência de forma                           | 36   |
| C. Até que ponto a lei deve levar a sua disciplina             | 38   |
| V – Os direitos fundamentais dos contribuintes                 | 46   |
| A. A segurança Jurídica  | 48   |
| B. O princípio da tipicidade                                   | 62   |
| VI – A protecção dos direitos fundamentais                     | 65   |
| A. A protecção não jurisdicional                               | 67   |
| 1. O direito de resistência (art. 21º da CRP)                  | 67   |
| 2. Direito de Petição  | 67   |
| 2.1. Em relação aos órgãos de soberania                        | 67   |
| 2.2. Em relação ao Provedor de Justiça                         | 67   |
| 3. Transparência Administrativa                                | 67   |

|   | Pág. |
|---|------|
| B. A protecção jurisdicional                                      | 68   |
| 1. Garantias de acesso ao Direito e aos Tribunais                 | 68   |
| 2. Recurso contencioso contra actos administrativos               | 68   |
| 3. Direito de indemnização  | 68   |
| 4. Direito a suscitar o incidente de inconstitucionalidade        | 68   |
| 5. O « <i>Habeas corpus</i> »                                     | 69   |
| 6. Direito de acção popular                                       | 69   |
| 7. Protecção a nível supra nacional                               | 69   |
| VII – Consequências da violação dos princípios da legalidade      | 70   |
| VIII – Os efeitos da inconstitucionalidade                        | 73   |
| A. A inconstitucionalidade na doutrina clássica                   | 74   |
| B. A inconstitucionalidade no direito constitucional vigente      | 75   |
| 1. O problema em face da Constituição                             | 76   |
| 1.1. O sentido da inexistência                                    | 77   |
| 1.2. A nulidade   | 78   |
| 1.3. A ineficácia   | 78   |
| 1.4. A irregularidade   | 78   |
| IX – Fundamentação das sanções aplicáveis à inconstitucionalidade | 79   |
| Primeira Perspectiva  | 81   |
| Segunda Perspectiva   | 81   |
| Terceira Perspectiva  | 81   |

|  | Pág. |
|--|------|
| X – Os processos de fiscalização da inconstitucionalidade                            | 82   |
| (1) Controlo abstracto por via de acção  | 82   |
| (2) Controlo abstracto prévio ou fiscalização preventiva da<br>Inconstitucionalidade | 82   |
| (3) Controlo directo por via de acção  | 82   |
| (4) Controlo misto   | 83   |
| (5) Controlo abstracto por omissão   | 83   |
| XI – Análise de jurisprudência e crítica   | 83   |
| Conclusão  | 108  |
| Bibliografia   | 110  |

## INTRODUÇÃO

As Garantias dos Contribuintes são um corolário do Estado de Direito.

Daí que tenham assento na Constituição da República Portuguesa, com a dignidade própria e a força cogente dos direitos fundamentais.<sup>1</sup>

Concretizando esse desígnio, a Constituição concedeu aos contribuintes uma arma para defesa dos seus direitos contra as ilegalidades da Administração consubstanciada no Direito de Resistência Fiscal.

Direito de Resistência Fiscal que está consagrado no art. 103º, nº 3 da CRP nos seguintes termos: *“Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.”*

A propósito desta norma, escreve Domingos Pereira de Sousa<sup>2</sup>, tratar-se *“da primeira das garantias do contribuinte, verdadeira especificação do direito de resistência consagrado já no art. 21º da Constituição.”*

O Direito de Resistência Fiscal constitui, assim, o objecto nuclear do trabalho que nos propomos encetar.

Trata-se de um tema assaz complexo, pouco explorado, mas de inegável relevo e actualidade.<sup>3</sup>

Iniciaremos, então, o nosso trabalho com uma alusão ao poder tributário, aos seus fundamentos e às limitações impostas pelas Garantias dos Contribuintes.

De seguida passaremos ao estudo da garantia das garantias constitucionais, isto é: **análise do princípio da legalidade**, com relevo para a sua evolução histórica e *“modus”* de realização deste na nossa Ordem Jurídica.

---

<sup>1</sup> Neste sentido vide SOARES MARTÍNEZ, in Manual de Direito Fiscal, Almedina Coimbra, quando afirma: “sempre se deverá acrescentar aos preceitos da parte I da Constituição respeitantes aos direitos e deveres fundamentais, o direito de não pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição”, reconhecido pelo nº 3, do art. 103 da CRP.

<sup>2</sup> Cfr. DOMINGOS PEREIRA DE SOUSA, As Garantias do Contribuinte, Universidade Lusíada 1991, p. 9.

<sup>3</sup> Já DOMINGOS PEREIRA DE SOUSA, As Garantias dos Contribuintes, Universidade Lusíada 1991, p.5, escrevia que: *“É exíguo o desenvolvimento doutrinário do tema das garantias do contribuinte. Talvez a juventude desta disciplina justifique a menor atenção dada a certas matérias pelos tratadistas de Direito Fiscal.”*

Ainda, neste contexto, tem interesse a evolução histórica do consentimento dos impostos.

Já que, o sentido de autotributação medieval é completamente diferente da ideia de autotributação que está na base do actual princípio da legalidade fiscal.

O princípio da autotributação desdobrou-se, assim, no princípio da legalidade dos impostos e no princípio da autorização anual da cobrança dos impostos. Por outro lado, o consentimento «estamental» dos impostos tinha um sentido completamente diverso do que subjaz ao princípio da legalidade: para além do sentido imperativo do mandato dos procuradores às Cortes (as procurações estabeleciam precisamente o que poderiam votar e como haviam de fazer) e de estas representarem também as classes (em geral) não contributivas (a nobreza e o clero), os impostos eram estabelecidos para serem cobrados de uma só vez, embora na prática a autorização da sua cobrança permanecesse em regra não obstante as afirmações e deliberações das Cortes em contrário.

A ideia de consentimento dos impostos estrutura-se por duas vias: pela via do princípio da legalidade definido como a exigência de ser o Parlamento a criar e a definir os elementos essenciais dos impostos; e pela via do princípio da votação do orçamento, que constitui a autorização anualmente renovada da cobrança dos impostos.

Com o advento do constitucionalismo, o consentimento dos impostos vai alterar-se surgindo em moldes diferentes. Por um lado, os representantes dos contribuintes (da burguesia) gozam de um mandato livre, podendo assim, com base nele, tomar livremente as decisões em nome da nação que representam. Daí que, com a passagem do mandato imperativo ao mandato representativo, a realidade do consentimento do imposto se transforme: os impostos já não são consentidos pelos contribuintes mas, na medida em que o voto censitário subordina o direito de voto ao pagamento de impostos, pelos seus representantes.

Após o estudo do princípio da legalidade – garantia das garantias dos contribuintes – iremos tratar, com interesse para nosso trabalho, de outros

Direitos Fundamentais (Garantias dos contribuintes), como destaque para o princípio da tipicidade a Segurança Jurídica, relevando nesta a problemática da não retroactividade das leis tributárias.

Sobre esta problemática escreve Vítor Faveiro<sup>4</sup>: *«Que as leis tributárias não tinham efeitos retroactivos era um entendimento unânime na doutrina, apesar da Constituição, antes da revisão de 1997 não proibir tal efeito; bastando para tal o preceito do art. 12º, nº 1 do Código Civil onde se estabelece que “a lei só dispõe para o futuro; ainda que lhe seja atribuída eficácia retroactiva, presumem-se que ficam ressalvados os efeitos já produzidos pelos factos que a lei se destina a regular.»*

(...)

*Se tal entendimento se poderia considerar uniformemente seguido pela doutrina e a jurisprudência para os casos em que a lei nada estabelecesse em relação ao âmbito temporal da sua eficácia e aplicabilidade, o mesmo não sucedia no que respeitava às leis fiscais em que o legislador estabelecesse, expressa ou univocamente, a sua aplicação a realidades de incidência ocorridas antes da sua entrada em vigor: Segundo certa corrente e a jurisprudência do Tribunal Constitucional, era admissível a retroactividade legalmente declarada sempre que ocorressem, na ordem colectiva, circunstâncias de premência que se sobrepusessem aos pressupostos e garantias de certeza e segurança das situações jurídicas individuais; ...*

*Tais dúvidas e tal jurisprudência foram, porém em grande parte ultrapassadas pela nova redacção do nº 3 do artigo 103º da Constituição decorrente da Lei Constitucional nº 1/97, de 20 de Dezembro em que se estabeleceu a “não obrigatoriedade de pagamento dos impostos que tenham natureza retroactiva, e pelo nº 1 do artigo 12º da Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei nº 398/98, de 17 de Setembro, segundo o qual “não podem ser criados quaisquer impostos retroactivos”»*

De seguida passaremos ao estudo das consequências da violação do princípio da legalidade.

---

<sup>4</sup> Cfr. VÍTOR FAVEIRO, in o Estatuto do Contribuinte (A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito), Coimbra Editora, p. 250 e ss

Concluindo nós, na senda da doutrina mais avisada e genuinamente comprometida com o respeito pelos princípios e valores constitucionais, que a consequência da violação do princípio da legalidade conduz inelutavelmente à inconstitucionalidade material das normas jurídicas.

Por conseguinte, passaremos, depois, ao estudo dos efeitos da inconstitucionalidade, abrindo aqui um parêntesis para esclarecer ser este o tema de maior relevância no nosso trabalho como mais adiante se explicitará.

Tendo nós optado, com base na referida doutrina, pela sanção mais grave do nosso Ordenamento Jurídico – a **Inexistência**, cuja fundamentação será objecto de posterior análise, assim como os processos de fiscalização da inconstitucionalidade.

Por último, intentaremos analisar criticamente, se a tanto nos assistir engenho e arte, a jurisprudência dos nossos tribunais, que tão mal tem tratado a Constituição da República, quer através da aplicação de normas inconstitucionais, quer através dos “atentados” da Administração Fiscal, que avaliza, aos direitos fundamentais dos contribuintes, nomeadamente, o direito de resistência fiscal.<sup>5</sup>

## **I – DO PODER TRIBUTÁRIO E SEUS FUNDAMENTOS**

Antes de mais, impõe-se, na perspectiva das garantias dos contribuintes, se comece por delimitar o poder tributário, “*buscando os seus fundamentos e precisando-lhe os limites que a salvaguarda das esferas particulares recomendam*”.<sup>6</sup>

---

<sup>5</sup> O que implica, escreve DOMINGOS PEREIRA DE SOUSA, in *As Garantias dos Contribuintes*, Universidade Lusíada 1991, pág. 5: “...que seja frouxa a defesa dos particulares nesta sua relação desigual com o fisco, desigualdade que se agrava quando contribuinte e Fisco estão colocados na posição de partes da relação controvertida, desigualdade que nem constituirá novidade de maior atento o carácter manifestamente autoritário do Direito Fiscal que coloca o contribuinte (devedor) numa situação de subordinação relativamente à Administração.”

<sup>6</sup> Cfr. DOMINGOS PEREIRA DE SOUSA, in *As Garantias dos Contribuintes*, Universidade Lusíada 1991, pág. 19.

Giuliani Finrouge<sup>7</sup> entende que o poder tributário se configura como a faculdade ou a possibilidade jurídica do Estado exigir contribuições com referência a pessoas ou bens que se encontrem na sua jurisdição.

Outros autores falam de “*potesta tributária*”. Está nesse caso Berliri<sup>8</sup> para quem o poder tributário se identifica com o poder de criar impostos, com o poder legislativo em matéria de impostos. Reconhecendo que um tal poder coincide com o limite da soberania do Estado, este autor acaba, no entanto, por admitir que a “*potesta tributária*” possa abranger também actos da administração. Uma tal transposição para o plano administrativo parece estar presente, igualmente, em autores como Renato Alessi e Albert Hensel<sup>9</sup>.

Todavia, diferente é a delimitação feita pelo Professor Soares Martínez para quem, a “soberania fiscal” e o “poder tributário” são, quando muito, expressões diferentes de uma mesma realidade.

Com efeito, depois de definir a soberania fiscal como “*o poder de criar impostos, de extingui-los, de alargar ou restringir o seu âmbito, de estabelecer proibições de natureza fiscal*” a qual, enquanto manifestação da soberania do Estado só por este pode ser exercida<sup>10</sup> –, aquele professor parece utilizar, em sinonímia, os conceitos de soberania fiscal e o de poder tributário, ao referir que “*na actualidade, à face das ordens jurídicas vigentes, não se admite uma soberania fiscal, ou um poder tributário, um poder de imposição, de criação de impostos que não caiba ao próprio Estado*”.

Acrescentando que, “*constituindo a soberania fiscal um dos aspectos da soberania do Estado, o seu fundamento último há-de confundir-se com o fundamento filosófico e político do próprio Estado*.”

Contudo, *tem-se entendido frequentemente que, aquém desse fundamento último, a soberania fiscal há-de encontrar uma fundamentação próxima em princípios gerais de Direito, cuja simples aplicação justificará o poder estadual de tributar.*”<sup>11</sup> Pese embora seja este o seu entendimento,

---

<sup>7</sup> Cfr. GIULIANI FINROUGE, *Derecho Financiero*, 2ª edição, Vol. I, pág. 279

<sup>8</sup> Cfr. BERLIRI, *principi di Diritto Tributario*, Milão I, 1952, pág. 110 e ss.

<sup>9</sup> Cfr. SOARES MARTÍNEZ, *Manual de Direito Fiscal*, cit. Pg. 67 e ainda cfr. ALBERTO XAVIER, *Conceito e Natureza...* pág. 138 e *Manual de Direito Fiscal*, pág. 305.

<sup>10</sup> Cfr. SOARES MARTÍNEZ, *Manual de Direito Fiscal*, cit. p. 68

<sup>11</sup> Cfr. SOARES MARTÍNEZ, in *Manual de Direito Fiscal*, cit. p. 72

admite que a noção de soberania fiscal, bem como de poder tributário, não é inteiramente pacífica. Vejamos:

Domingos Pereira de Sousa<sup>12</sup>, defende que «o conceito de “poder tributário” tem um conteúdo algo diverso que, não parece reconduzível à soberania fiscal, como exclusiva do Estado».

E, embora perfilhe inteiramente o entendimento da “soberania fiscal” tal como é definida pelo Professor Soares Martínez, entende, contudo, que a «expressão “poder tributário” encerra um poder diverso, de conteúdo mais amplo, não identificável com um poder absoluto como é o poder soberano, inerente à qualidade de Estado. Dito por outras palavras, o poder tributário poderá ser definido como poder de exigir contribuições (impostos, taxas e contribuições especiais), o poder de conformar o seu conteúdo dentro dos parâmetros definidos por lei.

Atribuído pelo Estado soberano e delimitado na lei, um tal poder encerra a liberdade de determinação da acção do ente impositor, no sentido de exigir ou não exigir dos particulares, colocados na zona da sua jurisdição, as contribuições previamente definidas. Cabe ainda num tal poder, decidir sobre o objecto da contribuição, definindo, dentro dos limites legais, o nível da tributação, ou o que é o mesmo, moldar a estrutura do imposto às suas necessidades, atendendo às potencialidades da sua circunscrição territorial. Está neste caso o poder dos municípios, em lançar ou não lançar derramas nos termos definidos na Lei das Finanças Locais, entidade a quem cabe estabelecer a taxa até à concorrência do limite estabelecido na lei.

Uma tal delimitação abrange, ainda, as próprias Regiões Autónomas que poderão adaptar o sistema fiscal às especificidades e necessidades próprias da região, quer na moldura de impostos já existentes, quer na configuração “ex novo” de outras contribuições que venham a ser definidas em leis da República. O que ganhou maior densidade com a introdução, na Revisão Constitucional de 1982, da al. f), do art. 229º, o qual atribuiu às

---

<sup>12</sup> Cfr. DOMINGOS PEREIRA DE SOUSA, in As Garantias dos Contribuintes, Universidade Lusíada 1991, pág. 21 e 22

*Regiões autónomas, pela primeira vez, um “poder tributário próprio nos termos da lei”.»<sup>13</sup>*

*A soberania tributária para Domingos Pereira de Sousa, “traduz-se na delimitação das entidades com competência para criar impostos, no estabelecimento dos princípios a que deve obedecer a estruturação do sistema fiscal, na definição dos fins visados com a tributação, na fixação dos critérios a que deve presidir a distribuição dos encargos fiscais e na determinação exaustiva dos meios e instrumentos a utilizar no processo de criação de impostos.”<sup>14</sup>.*

*«Este poder tributário, de natureza eminentemente política, encontra o seu último fundamento na existência da sociedade politicamente organizada.*

*Ele é expressão da soberania do Estado, se encarado na óptica de criação dos impostos. Mas, mais do que isso, o poder tributário é manifestação do PODER e, portanto, extensivo ao Poder Local e Regional, enquanto faculdade inerente ao poder de governar e condição do seu exercício.*

*Ora, a existência de governo – entendida no sentido de condução dos destinos e gestão dos interesses das comunidades – pressupõe a existência de impostos, sacrifício por alguns entendido como “preço da liberdade” e da “segurança” que o poder garante.*

---

<sup>13</sup> Cfr. DOMINGOS PEREIRA DE SOUSA, in *As Garantias dos Contribuintes*, Universidade Lusíada 1991, pág. 23 e 24: O que deva entender-se por “poder tributário próprio” suscitou vários acórdãos do Tribunal Constitucional e algumas tomadas de posição por parte de certos autores.

Sendo que, a tendência dominante, nomeadamente do Tribunal Constitucional, foi no sentido de negar que o poder tributário próprio atribuído às regiões autónomas lhes pudesse permitir a criação de impostos.

E várias razões foram apontadas: a criação de impostos era tida como uma manifestação de soberania fiscal a qual cabia em exclusivo ao Estado; a possibilidade das regiões autónomas criarem impostos punha em causa o princípio tradicional da legalidade do imposto; fomentar-se-ia uma fonte de constantes conflitos de dupla tributação, etc.

Contudo, Domingos Pereira de Sousa tem outro entendimento. Segundo este autor, “a Assembleia da República mantém o seu estatuto de órgão de soberania fiscal, dela emanando a lei que há-de fixar taxativamente os critérios, os meios e as circunstâncias em que as Assembleias Regionais poderão criar impostos. (...) O instrumento legislativo de criação de qualquer imposto é, por natureza, uma lei geral da República, com vocação para se aplicar a todo o território nacional (excepto se nela se excluir qualquer parcela territorial). Daí que o poder tributário atribuído às Assembleias Regionais deva ser limitado à faculdade de criar impostos de âmbito regional e desde que não se traduza em nenhuma forma de revogação ou derrogação das leis fiscais de alcance geral”. Assim sendo, “nada impede que uma Assembleia Regional crie um imposto.”

<sup>14</sup> Cfr. DOMINGOS PEREIRA DE SOUSA, in *As Garantias dos Contribuintes*, Universidade Lusíada 1991, pág. 25 e 26

*Da necessidade colectiva da manutenção do Poder – seja ele estadual, regional ou local – decorre para o indivíduo o dever ético, político e social de contribuir para a cobertura dos encargos que acarreta o exercício das funções cometidas ao Estado. De resto, segundo as modernas concepções da “troca global”, o fundamento do poder tributário encontra-se na necessidade de, através dos patrimónios dos particulares, suprir as insuficiências dos rendimentos do património e do domínio do Estado, para fazer face à cobertura dos encargos exigidos pela satisfação das necessidades colectivas.»<sup>15</sup>*

*Assim, e nas palavras do mesmo autor, “o fundamento do poder de tributar consubstancia-se na própria actividade financeira do Estado, com a contrapartida dos sacrifícios particulares, assentes nos deveres de cooperação e de solidariedade social, enquanto pressupostos da estruturação da sociedade portuguesa.”*

O fundamento da soberania fiscal teve a sua génese na época romana onde “o imposto predial romano e alguns aspectos predominantes dos sistemas tributários medievais inspiraram uma teoria da tributação que atribui ao imposto a natureza de um direito real, de um direito sobre coisas.

*O príncipe, por direito de conquista ou de defesa da terra, será o proprietário de todo o solo; e, quando cedia a outrem, a título perpétuo, direitos sobre qualquer fracção territorial, exigia ao cessionário uma prestação periódica, também perpétua, uma espécie de foro enfiteutico, o imposto. Esta construção reflecte a teoria do domínio eminente do príncipe (...).”<sup>16</sup>*

Mais tarde, apareceram as concepções clássicas que procuram um fundamento jurídico para o poder de tributar. Esse fundamento estaria na contrapartida representada por utilidades prestadas ou a prestar.

As construções assentes na ideia de troca de utilidades apresentam o imposto como um preço. Seria o preço da protecção estadual, para Adam Smith; o preço da paz, para Hobbes; o preço da segurança, para Ferreira Borges; um prémio de seguro, para Montesquieu, Girardin e Thiers.

---

<sup>15</sup> Cfr. DOMINGOS PEREIRA DE SOUSA, in *As Garantias dos Contribuintes*, Universidade Lusíada 1991, pág. 27

<sup>16</sup> Cfr. SOARES MARTÍNEZ, in *Manual de Direito Fiscal*, cit. p. 72

O imposto seria, pois, a contrapartida dos serviços prestados pelo Estado para protecção das actividades que tornam possível o gozo dos rendimentos pelos particulares.

A partir dos fins do século XIX, estas tentativas de fundamentar a soberania fiscal numa troca de utilidades foram fortemente criticadas com o fundamento de que os serviços que o Estado presta aos grandes contribuintes podem não ser mais valiosos que os prestados aos cidadãos isentos de impostos.

Os actuais sistemas tributários, porém, dificilmente poderão encontrar fundamento numa ideia de troca. Pela unilateralidade do imposto, cujo pagamento não confere ao contribuinte qualquer direito; como pela falta de correspondência entre os sacrifícios tributários individuais e os benefícios obtidos do Estado por cada cidadão-contribuinte.

No decurso do século XIX passou a tentar fundamentar-se a soberania fiscal em razões ético-sociais. O fundamento do poder de tributar residiria na exigência social de assegurar a cobertura financeira das despesas do Estado, na própria satisfação das necessidades públicas. As novas teorias, ditas ético-sociais, tentaram fixar critérios de repartição de encargos através das ideias de capacidade contributiva, de igualdade de sacrifícios, de utilidade marginal; mas essas ideias são, sobretudo, de base política; e, torna-se muito difícil aproveitá-las no plano da construção jurídica.

As concepções para as quais o fundamento do poder de tributar reside na necessidade social e económica das receitas tributárias acabaram por projectar o fundamento da soberania fiscal para o plano puramente político. O fundamento jurídico do imposto estaria em não se justificar em relação a ele qualquer fundamento jurídico; pois em face de um poder soberano não seria curial suscitar problemas de fundamento ou de legitimidade. A tributação encontraria o seu fundamento e a sua legitimidade na obediência do súbdito ao Estado em que se integra (Stahl, Helferich). Mas, deste modo, os autores que defendem tal concepção não puderam explicar o poder tributário exercido em relação aos estrangeiros. Já que, quanto a estes o fundamento jurídico do imposto estaria nas vantagens que recebem de um

Estado com o qual se acham em certa relação, embora não sejam seus membros.

Reconhecendo as insuficiências desta teoria, alguns outros autores, também alemães, formularam a teoria da supremacia de facto quanto ao poder de tributar consubstanciada na ideia de que o imposto seria devido por todos quantos se achem na esfera de acção do Estado, nacionais ou estrangeiros.

Por último, as concepções modernas fundamentam a soberania fiscal numa ideia de troca, de equivalência, onde as utilidades prestadas pelo Estado são superiores aos impostos por ele exigidos, já que nem todas as receitas públicas são de natureza tributária mas todas se destinam a financiar utilidades comuns. A soberania fiscal está, assim, limitada pelas exigências das necessidades públicas. Seriam essas necessidades e a insuficiência dos rendimentos do património do Estado para as satisfazer que fundamentariam o poder de tributar.

Tem-se argumentado contra esta concepção dizendo que, por vezes, da aplicação das receitas de impostos não resultam benefícios mas, pelo contrário, danos, para a comunidade.

Contudo, uma teoria jurídica sobre o fundamento da soberania fiscal tem de assentar na presunção de que o emprego do produto dos impostos é vantajoso para a comunidade. Ainda que tal presunção seja ilidível, no plano da apreciação política.<sup>17</sup>

## **II - LIMITES AO EXERCÍCIO DO PODER TRIBUTÁRIO PELAS GARANTIAS CONSTITUCIONAIS**

O poder tributário é expressão do poder do Estado, é manifestação da força estadual.

Num Estado constitucionalmente definido como “Democrático” e de “Direito”, como garante dos direitos e liberdades fundamentais (art. 2º da CRP), tal poder tributário está sujeito ao ordenamento jurídico, dependendo

---

<sup>17</sup> Vide sobre esta parte histórica SOARES MARTÍNEZ, in Manual ..., ob cit. págs. 72 a 77

a validade das leis e dos demais actos do poder (estadual, regional e local) da sua conformidade com a constituição (art. 3º, nº 3 da CRP).

Conformidade com a Constituição implica o respeito pelas competências em matéria tributária, o respeito pela forma e acima de tudo o respeito, em termos substanciais, pelos valores de justiça, da igualdade, de certeza, em suma, pela legalidade, valores que são pressupostos e fundamentos do Estado de Direito.<sup>18</sup>

**Daí o direito de resistência à exigência de impostos que violem os termos da constituição (art. 103º, nº 3 da CRP).**

Este preceito consagra implicitamente o princípio da constitucionalidade o que implica a fiscalização jurisdicional da conformidade das leis com a Constituição como um dos postulados do Estado de Direito.

Sendo que um Estado de Direito não se define pela mera sujeição do Estado ao Direito, antes implica a “limitação material do poder político”, coloca-se a questão de saber se existem princípios supra-constitucionais, cuja juridicidade se impõe ao próprio legislador constituinte.

Domingos Pereira de Sousa<sup>19</sup>, na linha do pensamento de Soares Martínez, afirma que *“mesmo na hipótese de a Constituição formal não conter tais princípios, eles se impoem ao legislador ordinário por inseridos na Constituição material.”*

Assim, a legalidade, a anualidade do imposto, a igualdade na repartição dos encargos tributários, a capacidade contributiva na delimitação da incidência fiscal e mesmo a limitação tributário, são princípios fundamentais de valor supra-positivo inerentes à ideia de Direito, valores que correspondem à Constituição material do Estado de Direito, inerente, portanto a toda a ordem jurídica.

Do seu carácter vinculante decorre que, tais valores se impõem à própria Constituição formal do Estado de Direito, implicando a invalidade e não obrigatoriedade das leis que com tais princípios se não conformem a anualidade do imposto, a igualdade na repartição dos encargos tributários, a

---

<sup>18</sup> Vide DOMINGOS PEREIRA DE SOUSA, in *As Garantias dos Contribuintes*, Universidade Lusíada 1991, pág. 29

<sup>19</sup> Cfr. DOMINGOS PEREIRA DE SOUSA, in *As Garantias dos Contribuintes*, Universidade Lusíada 1991, pág. 30

capacidade contributiva na delimitação da incidência fiscal e mesmo a limitação tributário, são princípios fundamentais de valor supra-positivo inerentes à ideia de Direito, valores que correspondem à Constituição material do Estado de Direito, inerente, portanto a toda a ordem jurídica<sup>20</sup>.

Daí que, para além dos princípios supra-constitucionais, o poder tributário se encontra, ainda, limitado por uma série de princípios específicos de Direito Fiscal, ao serviço da justiça material da tributação, como sejam: os princípios da legalidade, da igualdade tributária, da anualidade, da não retroactividade de certas normas tributárias e da protecção da confiança do contribuinte.

Não obstante, afirma Domingos Pereira de Sousa que existem, *“espalhados pelos nossos diplomas de Direito Fiscal, alguns preceitos legislativos que, por contrariarem os princípios da Constituição material, violam o conteúdo essencial do Estado de Direito e são, por isso, leis injustas e inválidas, a que não é devida obediência pelos contribuintes. São normas inconstitucionais.”*

Estão neste caso todas as disposições legais que negam a possibilidade de recurso aos tribunais por parte do contribuinte.

Do que fica dito, decorre que o poder não actua livremente, antes terá de ser exercido no respeito pelos valores superiores à Constituição formal e ainda no âmbito e nos limites do direito positivo, fazendo emergir do seu exercício autênticas relações de direito que, antes de mais, são relações de base constitucional.

E isto porque é a Constituição que define e distribui as competências tributárias e que fixa os limites ao exercício do poder de tributar, limites que configura como verdadeiras **garantias constitucionais do contribuinte**, garante do justo equilíbrio entre o interesse do particular em preservar a sua esfera patrimonial, manifestação da sua liberdade, e o interesse do Fisco em assegurar para o Estado a cobertura das despesas públicas.

---

<sup>20</sup> Neste sentido vide DOMINGOS PEREIRA DE SOUSA, in *As Garantias dos Contribuintes*, Universidade Lusíada 1991, págs. 30 e 31 e SOARES MARTÍNEZ, in *Manual de Direito Fiscal*, cit. p. 101 e 102.

Daí que, se fale em Constituição Fiscal<sup>21</sup> –, onde a legalidade tributária se configura como princípio fundamental afirmando-se como a **garantia das garantias dos contribuintes**, pelos limites formais e substanciais que impõe ao exercício do poder tributário, quer na óptica da criação dos impostos, quer no que respeita ao exercício dos direitos e deveres emergentes das relações que em consequência se estabeleçam.

Em quase todos os países, para além do princípio da reserva de lei, é frequente que, nesta matéria, por lei se determinem, igualmente, os pressupostos de facto, os fins e os elementos essenciais e as características da tributação.

Procura-se, deste modo, assegurar que a disciplina das relações fiscais se adeque aos ideais básicos (valores) que inspiram o ordenamento do Estado e correspondem à consciência colectiva. Entre nós tal facto é confirmado inteiramente pelos arts. 103º e 104º da CRP, preceitos que constituem disposições vinculantes do exercício do poder tributário.

O primeiro (art. 103º) afirma o princípio da **legalidade**, como garantia da liberdade e da propriedade individual, impondo que seja a lei a determinar todos os elementos essenciais do imposto. É a consagração da justiça formal.

O segundo (art. 104º) expressa um princípio de justiça substancial, com referência a uma igualdade fundada na progressividade do imposto sobre o rendimento pessoal, o qual há-de ter em conta a efectiva capacidade contributiva do sujeito passivo.<sup>22</sup>

A lei constitucional, que ocupa o primeiro lugar na hierarquia das fontes do Direito, tem no plano tributário particular importância, na medida em que não só define alguns princípios básicos, aos quais o legislador ordinário deve obedecer ao estruturar o ordenamento fiscal, como limita também o campo reservado às restantes formas normativas em matéria de impostos.

---

<sup>21</sup> Cfr. A. SOUSA FRANCO, Sobre a Constituição Financeira de 1976-1982, in Estudos, Vol. I, pág. 108

<sup>22</sup> Neste sentido vide DOMINGOS PEREIRA DE SOUSA, in As Garantias dos Contribuintes, Universidade Lusíada 1991, págs. 33 e 34

No texto constitucional vigente encontram-se consagrados, como princípios fundamentais, o da legalidade e o da igualdade.

Princípios que são os limites formais e substanciais do poder tributário e que funcionam como garantias dos contribuintes.

Antes de nos ocuparmos, ainda que brevemente, da forma como, na nossa ordem jurídica, se concretiza hoje o princípio da legalidade tributária, isto é, o papel atribuído à lei como fonte do Direito Fiscal, terá interesse apresentar uma resenha histórica do mesmo princípio no nosso direito, sempre na perspectiva das garantias dos contribuintes.

### **III – EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE**

#### **A) Antes do constitucionalismo**

O princípio da legalidade começou por ser de base consuetudinária e teve origem no século XI, com a ideia de que os tributos não poderiam ser cobrados, sem que tivessem sido criados por lei.

São vários os exemplos que demonstram a necessidade do consenso dos contribuintes para a introdução dos tributos ainda antes da Magna Carta de 1215. Assim se consagrou formalmente uma regra que consuetudinariamente já se havia imposto.

Na história do consentimento do imposto pelo povo encontra-se parte significativa da história de Inglaterra, tendo em conta as controvérsias e mesmo os confrontos entre reis e parlamentares, tentando aqueles a abolição, impondo estes a exigência do princípio da legalidade tributária, nomeadamente com o “Bill of Rights” de 1688.

Na história de França já os Estados Gerais de 1735 tinham reclamado para si a faculdade de criar impostos, princípio que passou a fazer parte da Declaração dos Direitos de 1789 e depois foi inserido na Constituição de 1791.

O mesmo princípio da votação do imposto pelos representantes dos contribuintes, “cuja defesa constitui a causa ou o pretexto das sangrentas revoluções inglesas do século XVII, seria invocado no século seguinte pelos

colonos da América, estando na origem da Constituição dos Estados Unidos da América do Norte”.

Entre nós, o princípio de que o lançamento de impostos gerais só era legítimo quando obtivesse o acordo dos representantes da Nação, ficou bem expresso a partir das Cortes de Coimbra de 1261. Quatro anos depois, ao ser recusado um subsídio pedido aos concelhos sem convocação das Cortes, o princípio afirma-se novamente com inegável vigor.

Em 1372, as Cortes recusam, pela primeira vez, um pedido feito por D. Fernando, e não aceitam as SISAS gerais que o rei pretendia lançar e as quais vêm a ser votadas só 15 anos depois e apenas por um ano.

Se até ao terceiro quartel do século XIV as prerrogativas das Cortes no lançamento dos impostos são ainda incertas, representando mais uma aspiração do que uma realidade, no período que se alarga até ao fim do século seguinte e que termina pelo advento crescente do absolutismo real, o direito de os povos, reunidos em Cortes, intervirem na criação dos tributos, consolida-se e é geralmente respeitado. Assim, D. João I convocou as Cortes mais de vinte vezes durante o seu reinado e, embora nem sempre tenha obedecido ao princípio da votação dos impostos pelos representantes da Nação, reconheceu, no entanto, o dever de o fazer, abstendo-se de lançar um pedido destinado a custear a conquista de Ceuta para não ter de convocar as Cortes, tornando assim público o projecto da expedição.

Os seus sucessores até D. João II, respeitaram também o mesmo princípio, tendo convocado as Cortes com relativa frequência – D. Duarte, em cinco anos de reinado, reuniu as Cortes quatro vezes e D. Afonso V, em trinta e cinco anos, vinte e três vezes.

Durante a menoridade de D. Afonso V, nas Cortes de Torres Novas de 1438, determinou-se a convocação anual das Cortes e designaram-se como suas atribuições privativas, entre outras, as relativas ao lançamento de tributos (a promessa da reunião anual das Cortes fora feita já por D. João I, o qual a cumpriu até 1402).

Nas Ordenações Afonsinas, o lançamento de contribuições gerais aparece, porém, como prerrogativa régia, dependendo apenas do acordo dos

membros do conselho real, sem referência às Cortes; era, todavia, de direito consuetudinário a intervenção destas (as Ordenações, de resto, regulando todas as funções do reino, omitem por completo o regimento das Cortes, talvez por se entender que não dependia da vontade do rei).

O fortalecimento do poder real levou ao progressivo enfraquecimento das Cortes e à sua reunião espaçada, a partir de D. João II. Durante os vinte e seis anos do reinado de D. Manuel foram convocadas apenas quatro vezes e no de D. João III unicamente três.

Por outro lado, o princípio da convocação anual das Cortes, fixado em 1438 e, aliás, nunca respeitado, é alongado em 1525, com o consentimento da Nação, estabelecendo-se que as Cortes seriam convocadas de dez em dez anos.

Durante o domínio filipino, apesar das promessas feitas em Tomar, em 1581, de não serem lançados impostos aos portugueses sem serem ouvidas as suas Cortes, prosseguiu-se na senda aberta pelos monarcas de Avis a partir do início do século XVI, tendo os representantes da Nação sido convocados só mais duas vezes até 1640.

Este estado de coisas não impedia, no entanto, que se mantivesse vivamente arreigado na consciência nacional o princípio de que só obrigavam e eram legítimos os tributos lançados em Cortes.

Ainda, em 1601, tendo Filipe II lançado um pedido de 800 000 cruzados por intermédio dos governadores do reino, foi embargado e ficou sem efeito o respectivo alvará, «por ser feito sem consentimento nem procuração das cidades e lugares do (...) reino, que têm voto em Cortes; e que sem ele não tinham os governadores poder para fazer o dito concerto, nem obrigar os povos do reino a pagar o dito serviço».

Com a Restauração conheceram as Cortes um curto período de respeito pelas suas prerrogativas. Nas de 1641, em que se afirmou a origem popular do poder real e a competência das Cortes para decidir sobre a sucessão da coroa e velar pela execução das leis, foram votados novos impostos, entre os quais a décima militar.

Por sua vez, o alvará de 9 de Maio de 1654, ao regular este imposto, estabeleceu o princípio, que viria a ser consagrado mais tarde, segundo o qual caberia à assembleia dos representantes da Nação a distribuição da Contribuição Directa.

Este período de reconhecimento efectivo do princípio da votação dos impostos em Cortes foi, todavia, de bem curta duração. Em 1668 exerceram as Cortes, pela última vez antes do constitucionalismo, o seu direito de votar os impostos; o progressivo fortalecimento do poder real permitiu que D. Pedro II dissolvesse, por tumultuárias, as Cortes convocadas em 1674 para a votação dos tributos.

Como algumas Câmaras se recusassem a pagar os impostos por não terem sido votados em Cortes – o que prova ser ainda pensamento comum a limitação do poder real em matéria tributária, apesar da crescente tendência absolutista – o mesmo monarca, não negando a legitimidade do argumento, justificou-se invocando as despesas e a urgente necessidade e prometendo convocar as Cortes logo que as circunstâncias o permitissem. O seu sucessor adoptou idêntico comportamento e, embora não se atrevendo também a negar aquela prerrogativa, foi continuando a ordenar o pagamento dos antigos impostos e justificando a criação de um novo tributo, desculpando-se com a urgente necessidade das receitas correspondentes e mantendo a falaz promessa de convocar as Cortes quando as condições o possibilitassem.

Com Pombal e o despotismo esclarecido os direitos do povo são claramente negados e, até à revolução liberal de 1820, não mais as Cortes voltaram a ser convocadas nem os representantes da Nação a intervir no lançamento dos impostos.

## **B) Com o Constitucionalismo**

Com a revolução liberal de 1820 e o advento do constitucionalismo, começa-se uma nova fase da nossa vida política e, com ela o princípio da legalidade afirma-se como fundamental, não mais deixando as nossas leis fundamentais de consagrar, expressamente, o princípio segundo o qual a

votação dos impostos deve ser feita pelo órgão político representante directo da comunidade nacional, ao qual compete a função legislativa.<sup>23</sup>

A Constituição de 1822, “*fortemente influenciada pelas constituições francesas, e, sobretudo, pela de 1791, deslocou os poderes tributários soberanos do Rei para as Cortes, assembleia política constituída por deputados eleitos pelo sufrágio dos cidadãos eleitores.*”<sup>24</sup>

A essa assembleia cabia: “sem dependência da sanção real”, entre outras atribuições, “fixar anualmente os impostos e as despesas públicas” (art. 103º nº IX) e bem assim “estabelecer, ou conformar anualmente, as contribuições directas” (art. 224º). A Constituição de 1822 retirava, assim, ao Rei o poder de “impor tributos, contribuições ou fintas” (art. 124º, nº II).<sup>25</sup>

Tratando esta tese de pós-graduação em Direito Fiscal das garantias dos contribuintes, face às actuações do poder tributário, importa, desde já, fazer uma breve incursão histórica ao que neste domínio inaugurou a Constituição de 1822.

Conforme se referiu supra, para além do princípio da legalidade tributária, outros princípios se afirmaram, entre nós, com a Constituição de 1822, como seja o da igualdade fiscal, os quais são pressupostos do Estado de Direito e das garantias dos contribuintes.

Para os fazer actuar, concederam-se, pela primeira vez, aos contribuintes uma panóplia de meios de defesa, verdadeiras armas de luta contra o poder tributário:

➤ TÍTULO I – DOS DIREITOS E DEVERES INDIVIDUAIS DOS PORTUGUESES (Capítulo Único)

Artigo 17º - “*Todo o português tem igualmente o direito de expor qualquer infracção da Constituição, e de requerer perante a competente Autoridade a efectiva responsabilidade do infractor.*” Sendo que, pertence às Cortes promover a

---

<sup>23</sup> Cfr. nº 36 da Secção II da CRP de 1822: “*A imposição de tributos e a forma da sua repartição serão determinadas exclusivamente pelas Cortes. A repartição dos impostos directos será proporcionada às faculdades dos contribuintes, e deles não será isenta pessoa ou corporação alguma.*” E ainda cfr. sobre esta parte histórica ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA, in *Princípios de Direito Fiscal*, Almedina, págs. 63 e ss e ainda DOMINGOS PEREIRA DE SOUSA, in *As Garantias dos Contribuintes*, Universidade Lusíada 1991, pág. 42 e ss.

<sup>24</sup> Cfr. SOARES MARTÍNEZ, in *Introdução ao Estudo das Finanças*, cit. p. 80 e ss e p. 102 e ss..

<sup>25</sup> Cfr. DOMINGOS PEREIRA DE SOUSA, in *As Garantias dos Contribuintes*, Universidade Lusíada 1991, pág. 46

observância da Constituição e das leis, e em geral o bem da Nação Portuguesa (art. 102º, nº II).

➤ Capítulo IV - DAS ATRIBUIÇÕES DAS CORTES

Artigo 103, nº XI: *“Competem às Cortes, sem dependência da sanção Real, as atribuições seguintes: Fixar anualmente os impostos, e as despesas públicas; (...)”*

➤ Capítulo VII - DA DEPUTAÇÃO PERMANENTE E DA REUNIÃO CAPÍTULO EXTRAORDINÁRIA DE CORTES

Artigo 118º, nº IV: *“Pertence a esta deputação vigiar sobre a observância da Constituição e das leis para instruir as Cortes futuras das infracções que houver notado; havendo do governo as informações que julgar necessárias para esse fim;”*

➤ Capítulo III - DA FAZENDA NACIONAL

Artigo 234º - *“Ao governo compete fiscalizar a cobrança das contribuições na conformidade das leis”.*

Depois disto, cumpre-nos, agora, analisar a Carta Constitucional de 1826.

Também aqui era da atribuição das Cortes, em concreto da Câmara dos Deputados, a iniciativa sobre impostos (art. 35º § 1º)<sup>26</sup>, fixar anualmente as despesas públicas e repartir a Contribuição Directa (art. 15º § 8º), sendo as mesmas Cortes Gerais quem, anualmente estabelecia *“todas as contribuições directas”* (art. 137º). Esta situação haveria de manter-se no Acto Adicional de 1832 que reformou e alterou alguns preceitos daquela carta.

Em termos de garantias dos contribuintes, foram introduzidos, pela Carta Constitucional, importantes princípios, uns com futura repercussão no Direito Fiscal, outros imediatamente:

- A inviolabilidade dos Direitos Civis e Políticos dos Cidadãos Portugueses, que tem por base a liberdade, a segurança individual e a propriedade, é garantida pela Constituição do Reino, nos seguintes termos: *“Nenhum Cidadão pode ser obrigado a fazer, ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude da Lei e a disposição da Lei não terá efeito retroactivo.”* (art. 145º § 1º e § 2º)
- *“Ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres.”* (art. 145º § 14º)

---

<sup>26</sup> Nesta Constituição estabeleceu-se que *“é privativa da Câmara dos deputados a iniciativa sobre impostos.”* (art. 35º §1º).

- *“Todo o Cidadão poderá apresentar por escrito ao Poder Legislativo, e ao executivo reclamações, queixas ou petições, e até expor qualquer infracção da Constituição, requerendo perante a Autoridade a efectiva responsabilidade dos infractores.”* (art. 145º §28º)

Na Constituição de 1838 inscreveu-se um Título III – DOS DIREITOS E GARANTIAS DOS PORTUGUESES – onde se estabeleceu que:

- *“Ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer senão o que a Lei ordena ou proíbe.”* (art. 9º do Capítulo I)
- *“É garantido o direito de petição. Todo o cidadão pode não só apresentar aos poderes do Estado reclamações, queixas e petições sobre objectos de interesse público ou particular mas também expor quaisquer infracções da Constituição ou das Leis, e requerer a efectiva responsabilidade dos infractores.”* (art. 15º)

Na linha da anterior, também se estabeleceu nesta Constituição de 1838 que competia às Câmaras “votar anualmente os impostos, e fixar a receita e despesa do Estado”. (art. 37, nº XII e art. 132º).

Sendo também privativo da Câmara dos Deputados a iniciativa sobre impostos. (art. 54º, nº I)

A Constituição de 1911 voltou a introduzir um Título II sobre os Direitos e Garantias Individuais, mas, agora, dirigidos para os portugueses e estrangeiros residentes no país, onde estabeleceu no art. 3º, nº 27: *“Ninguém é obrigado a pagar contribuições que não tenham sido votadas pelo Poder Legislativo ou pelos corpos administrativos, legalmente autorizados a lançá-las, e cuja cobrança se não faça pela forma prescrita na lei,”*

Desta forma a Constituição afirmou, expressamente, a legalidade do imposto no plano das garantias constitucionais.

- *“Todo o cidadão poderá apresentar aos poderes do Estado reclamações, queixas e petições, expor qualquer infracção da Constituição e, sem necessidade de prévia autorização, requerer perante a autoridade competente a efectiva responsabilidade dos infractores,”* (art. 3º, nº 30)

A ideia do consentimento dos impostos manteve-se, igualmente, nesta Constituição de 1911, sendo da competência privativa do Congresso da República “*velar pela observância da Constituição e das leis e promover o bem geral da nação*”, bem como “*orçar a receita e fixar a despesa pública, anualmente tomar as contas da receita e despesa de cada exercício financeiro e votar anualmente os impostos*”. (art. 26º, nº3)

Também aqui “*é privativa da Câmara dos Deputados a iniciativa sobre impostos;*” (art. 23º, al. a))

Não se afastando das tradições constitucionais do liberalismo, a Constituição de 1933 haveria, contudo, de acautelar especialmente as matérias financeiras, dedicando particular atenção à criação de impostos, matéria que tão mal tratada havia sido sob a Ditadura.

Assim, o art. 70º, nº 1, § 1º, reservava à Lei a fixação dos princípios gerais relativos aos impostos, e em especial a determinação de incidência, da taxa, das isenções e das reclamações e recursos a favor do contribuinte. E prescrevia no § 2º que “*a cobrança de impostos por tempo indeterminado ou por período certo que ultrapasse uma gerência depende de autorização da Assembleia Nacional.*”

Pese embora o período da história em que se vivia, foi a Constituição de 1933 a primeira a introduzir uma **Parte I** destinada às Garantias Fundamentais. Erigindo como Garantias Fundamentais dos cidadãos, no seu Título II, entre outras, as seguintes:

- “*Constituem direitos e garantias individuais dos cidadãos portugueses não pagar impostos que não tenham sido estabelecidos, de harmonia com a Constituição;*” (art. 8º, nº 16)
- “*O direito de representação ou petição, de reclamação ou queixa, perante os órgãos de soberania ou quaisquer autoridades, em defesa dos seus direitos ou do interesse geral;*” (art. 8º, nº 18º)
- “*O direito de resistir a quaisquer ordens que infrinjam as garantias individuais, se não estiverem legalmente suspensas, e de repelir pela força a agressão particular, quando não seja possível recorrer à autoridade pública;*” (art. 8º, nº 19)

Atente-se que estes direitos e garantias fundamentais são de tal ordem fortes que ainda hoje se encontram plasmados na nossa Constituição, embora tantas vezes tão mal tratados pela nossa jurisprudência.

Da conjugação do art. 91º, nº 1, com o art. 109º, nº 2, resulta ser a Assembleia Nacional o órgão legislativo normal a quem competia vigiar pelo cumprimento da Constituição e das leis (art. 91º, nº 2), enquanto o Governo só podia “*elaborar decretos-leis no uso de autorizações legislativas ou **nos casos de urgência** ou necessidade pública*” (art. 108, nº 2), ficando tais decretos-leis dependentes da ratificação posterior da Assembleia.

Todavia, a revisão constitucional de 1945 (Lei nº 2009 de 17 de Setembro) modificaria os termos gerais da competência legislativa do Governo, que passou a exercer uma actividade legislativa normal, já não dependente de autorização legislativa ou de urgência e necessidade pública (art. 109º, nº 2). Contudo, essa actividade legislativa situa-se em plano diverso do que cabia à Assembleia Nacional, porquanto os decretos-leis promulgados durante o funcionamento efectivo da Assembleia ficavam sujeitos à ratificação desta (art. 109º § 3º).

Para alguns autores, nomeadamente Teixeira Ribeiro<sup>27</sup>, a revisão constitucional de 1945, ao modificar o nº 2 do art. 109º da Constituição, acabaria por atribuir ao governo uma competência legislativa normal, concorrente com a da Assembleia Nacional, pelo que passaria a ser constitucionalmente tão legítimo determinar os elementos essenciais do imposto por lei como por decreto-lei.

Um tal entendimento seria, no entanto, contestado por aqueles que continuaram a sustentar que, mesmo após a revisão de 1945, o termo lei empregado no art. 70º § 1º se referia apenas à lei em sentido formal, lei da Assembleia Nacional, não abrangendo, por isso, o decreto-lei do Governo.

Este problema acabaria por ser solucionado pela revisão constitucional de 1971 (lei nº 3/71 de 16 de Agosto), que ampliou consideravelmente o elenco das matérias constantes do art. 93º, ao incluir a

---

<sup>27</sup> TEIXEIRA RIBEIRO, Os Princípios Constitucionais da Fiscalidade Portuguesa, in Boletim Faculdade Direito Coimbra, vol. XLII;

aprovação das bases gerais sobre impostos nos termos do art. 70º, alargando a zona da competência legislativa exclusiva da Assembleia Nacional.<sup>28</sup>

Para além disso, e na linha da Constituição de 1933, competia, nos termos do art. 91º, nº 2, à Assembleia Nacional vigiar pelo cumprimento da Constituição e das leis e (veja-se a novidade) apreciar os actos do Governo ou da Administração, podendo declarar com força obrigatória geral, mas ressalvadas sempre as situações criadas pelos casos julgados, a inconstitucionalidade de quaisquer normas.

Era a reposição do princípio da legalidade na sua correcta expressão, pondo termo às legítimas dúvidas de constitucionalidade que a actuação do Governo havia suscitado na doutrina.

A partir da Lei nº 3/71 de 16 de Agosto, o Governo só poderia legislar em matéria de impostos, designadamente na definição dos elementos essenciais (incidência, isenções e taxa) ou sobre as formas processuais de garantir a legalidade da tributação (reclamações e recursos) em duas situações perfeitamente definidas: ao abrigo de uma autorização legislativa concedida pela Assembleia nos termos do art. 91º, nº 13 ou, em casos de urgência e necessidade pública, não se encontrando a Assembleia em funcionamento efectivo (art. 93 §1º).

Com a Constituição de 1976 *«ao arrepio da nossa tradição constitucional, tanto próxima como remota, as disposições constitucionais em matéria tributária deixam de integrar-se na parte respeitante aos “direitos, liberdades e garantias”»*.<sup>29</sup>

Elas aparecem inseridas nas rubricas dedicadas à “organização económica” e “organização do poder político”, o que revela uma deficiente técnica na arrumação de direitos e garantias fundamentais, fora das rubricas mais apropriadas, redundando uma sistematização pouco feliz.

Esta insuficiência, de resto, persiste, apesar da revisão constitucional de 1982 e das subsequentes revisões, até aos nossos dias.

---

<sup>28</sup> Neste sentido vide DOMINGOS PEREIRA DE SOUSA, *As Garantias dos Contribuintes*, Universidade Lusíada 1991, págs. 48 e 49.

<sup>29</sup> Cfr. DOMINGOS PEREIRA DE SOUSA, *As Garantias dos Contribuintes*, Universidade Lusíada 1991, págs. 50

No entanto, substancialmente, não parece que o tratamento reservado a tais matérias tenha mudado em termos radicais com a Constituição de 1976. Nem, tão pouco, se justificaria um tratamento muito diverso daquele que à matéria tributária fora dado pelos textos constitucionais anteriores, para que fosse vincada a ideia de Estado-de-Direito democrático que, desde logo, se anuncia na Constituição de 1976.

Assim, segundo a sua versão inicial, nos termos do art. 106º, “O sistema fiscal será estruturado por lei” (nº 1); e também “Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes” (art. 106º, nº 2). No mesmo artigo está também consagrado que “ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição e cuja liquidação e cobrança se não façam nas formas prescritas na lei” (nº 3).

Neste artigo 106º, nº 3, e na sequência das Constituições de 1912 e de 1933, reconhece-se o direito de não pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição.

“Tal preceito deverá acrescentar-se aos que, definidos na Parte I da Constituição, respeitam aos «direitos e deveres fundamentais».”<sup>30</sup>

“Lamentavelmente, não se seguiu a tradição constitucional no que respeito ao enquadramento sistemático daquela importante garantia dos contribuintes!”<sup>31</sup>

Contudo, a Constituição de 1976 foi mais rigorosa no tratamento de alguns aspectos essenciais da relação jurídica dos impostos. Está nesse caso a taxa do imposto que, agora tem de ser determinada por lei.

Com efeito, onde o texto de 1971 admitia que da lei apenas constassem os limites da taxa, já o nº 2 do artigo 106º da actual Lei Fundamental, retoma, neste aspecto a redacção primitiva do § 1º, do art.

---

<sup>30</sup> Cfr. PEDRO SOARES MARTINEZ, in Manual de Direito Fiscal, Editora Almedina, pgs. 93º. No mesmo sentido, vide ACÓRDÃO DO TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, de 15/01/92, in www.dgsi.pt, quando diz: “Embora a actual Constituição não inclua entre os direitos, liberdades e garantias individuais dos cidadãos o direito de não pagar impostos, que não tenham sido estabelecidos de harmonia com o nela estabelecido (como fazia o art. 8º, nº 16, da Constituição de 1933), é manifesto que se trata de um princípio ou direito fundamental nela acolhido, já que no nº 3 do citado art. 106º se dispõe que “ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição.”

<sup>31</sup> Cfr. DOMINGOS PEREIRA DE SOUSA, in As Garantias dos Contribuintes, Universidade Lusíada 1991, pág. 51

79º, da Constituição de 1933, fazendo vincar claramente que este elemento essencial do imposto tem de ser fixado directamente pela lei.<sup>32</sup>

Daqui se conclui que órgãos da soberania fiscal serão aqueles dos quais dimana a lei. Ora, é à Assembleia da República que cabe «fazer leis sobre todas as matérias, salvo, segundo o texto constitucional primitivo, as reservadas pela Constituição ao Conselho da Revolução ou ao Governo» (art. 164º, al. d)). Deixando de parte a infelicidade de designar por «leis» diplomas emanados do Conselho de Revolução (art. 148º, nº 1, al. a), quando a designação própria seria a de «decretos-leis», até por paralelismo.

Com o artigo 201º, nº 1, al. a), importa agora definir quais são as matérias reservadas pela Constituição de 1976 ao Conselho da Revolução e ao Governo.

Àquele estava reservado «legislar» «sobre a organização, o funcionamento e a disciplina das Forças Armadas» (art. 148º, nº 1, al. a) e nº 2). Assim, como as matérias referidas no artigo 106º nem respeitam às forças armadas nem à organização e funcionamento do Governo, conclui-se no sentido de que a competência para legislar sobre elas cabia, já à face do texto primitivo da Constituição, à Assembleia da República. É à lei desta emanada que o artigo 106º se refere. Pelo que o órgão da soberania fiscal será a Assembleia da República. A esta caberá definir, por lei, as linhas gerais do sistema fiscal (art. 106º, nº 1).

Inovação significativa é, contudo, a que se refere às “*garantias dos contribuintes*”, cujo significado é bem mais amplo e permite uma protecção mais rigorosa dos direitos dos cidadãos-contribuintes, se comparado com as “*reclamações e recursos admitidos em favor do contribuinte*”, consagrados na Constituição de 1933, limitada às garantidas meramente adjectivas.

Por fim, o art.168º dispõe que, salvo autorização ao Governo, é da exclusiva competência da Assembleia da República, legislar sobre a “*criação de impostos e sistema fiscal*” (nº 1, al. i), exigindo que a lei defina o objecto, o

---

<sup>32</sup> Neste sentido, v.g. PEDRO SOARES MARTÍNEZ, pgs. 93, quando afirma: “Segundo o citado artigo 106º, “à lei cabe «estruturar» o sistema fiscal e criar os impostos, determinando a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes”.

sentido, a extensão e a duração da autorização (nº 2) para todos os casos em que o Governo, nos termos do artigo 201º, nº 1, al. b), exerça a função legislativa em matéria tributária reservada à lei da Assembleia da República.<sup>33</sup>

É de notar que, nos termos dos arts 168º e 201º nº 1, al. b), da Constituição, o Governo pode «fazer decretos-leis em matérias de reserva relativa da Assembleia da República mediante autorização desta». Em cujo caso, o Governo poderá legislar sobre todas as matérias tributárias (art. 168º, nº 1, al. i), da Constituição). Nem mesmo assim, porém se justificará atribuir ao Governo a qualidade de órgãos de soberania fiscal; porque os poderes que assume em tal matéria lhe são delegados pela Assembleia da

---

<sup>33</sup> No mesmo sentido, v.g. SOARES MARTINEZ, in Manual ...ob. cit. 93 e ss.: «Após a revisão de 1982, desapareceram do texto constitucional as referências ao Conselho da Revolução, abolido, pelo que as dúvidas quanto à competência legislativa da Assembleia da República se põem apenas em relação ao Governo. Mas a conclusão é manifestamente a mesma que se impunha à face do texto primitivo.

Também à Assembleia da República compete, por lei, criar impostos (art. 106º, nº 2). Este preceito não deverá interpretar-se no sentido de que só os impostos inteiramente novos devem ser estruturados por lei. Qualquer alteração de incidência de um imposto velho corresponde à criação de um imposto; de outro modo, sempre poderiam os Governos, aproveitando designações anteriores e alguns pressupostos já definidos, modificar por completo as condições de tributação. Aliás, alguma dúvida possível sobre este ponto, teria sido removida pelo legislador constitucional ao impor que a lei determine a incidência. Qualquer alteração do plano de incidência fiscal terá, pois, de ser objecto de lei. O mesmo tratamento reservou a Constituição para a taxa, para os benefícios fiscais e para as garantias dos contribuintes. Esta enumeração de matérias parece preferível à do art. 70º da Constituição de 1933.

Aliás, na redacção que foi dada a este artigo pela reforma constitucional de 1971, a reserva de lei quanto à taxa dos impostos admitiu uma mera fixação de limites das taxas, em conformidade com a prática legislativa que permitiram a determinação de taxas tributárias pelo Governo, pelo Ministério das Finanças e por outras entidades. A Constituição de 1976 é, neste ponto, mais rigorosa. O conceito de «benefícios fiscais» é mais amplo que o de «isenção», pois abrange, além delas, reduções de taxas e de matéria colectável assim como restituições de colectas, moratórias e quaisquer outras vantagens oferecidas aos contribuintes que se encontrarem em determinadas situações pelas leis definidas. O significado de «garantias dos contribuintes» também é mais amplo que o de «reclamação e recursos admitidos em favor do contribuinte» e incluindo aspectos não processuais, designadamente o direito à informação sobre as situações tributárias.

Da delimitação constitucional de matérias tributárias reservadas à lei resulta que o Governo poderá legislar quanto a essas matérias desde que não se trate de estruturação do sistema fiscal, de criação de impostos, de definição da incidência, da taxa, dos benefícios fiscais e das garantias dos contribuintes. Não estaria, assim, vedado ao Governo legislar sobre matérias tributárias respeitantes à organização de serviços e competência de agentes fiscais, ao lançamento, à liquidação, à fiscalização e à cobrança nos termos do art. 201º, nº 1, als. a) e c). Parece admissível à face dos nºs 1 e 2 do art. 106º da Constituição, que o Governo, por decreto-lei, altere o regime respeitante a tais matérias quanto a qualquer imposto e sem perder de vista, naturalmente, que o lançamento, na medida em que reclama a colaboração dos próprios contribuintes, a fiscalização e a cobrança, são matérias que muitas vezes se prendem a direitos dos particulares, podendo entender-se quanto a alguns aspectos, que respeitam às garantias dos contribuintes.»

República, à qual cabe «*definir o objecto, o sentido, extensão e a duração da autorização*» (art. 168º, nº 2), e que poderá, inclusivamente, não delegar tais poderes, que a Constituição reserva àquela Assembleia.

Vem a este propósito observar que a revisão constitucional de 1982 distinguiu a «*reserva absoluta*» da «*reserva relativa*» de competência legislativa da Assembleia da República (arts 167º e 168º). E fê-lo segundo critérios *admissivelmente objectiváveis*. A «*criação de impostos e sistema fiscal*» ficou na zona da «*reserva relativa*», a par das matérias respeitante, ao «*estado e capacidade das pessoas*», «*direitos, liberdades e garantias*», «*definição dos crimes*», etc.

Por outro lado, é de realçar, que à luz da Constituição de 1976 as garantias da constitucionalidade das normas competiam ao Conselho de Revolução ou à Comissão Constitucional, ou, em certos casos, aos tribunais.

Diferentemente da Revisão Constitucional de 1982, a qual teve o mérito de submeter estas matérias tão importante a um Tribunal Próprio, o Tribunal Constitucional.

Como manifestação da legalidade inerente à ideia do Estado-de-Direito, merece referência especial o tratamento conferido à Fiscalização da Constitucionalidade. Dispõe o art.277º que “*são inconstitucionais as normas que infringem o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados*”, estipulando o art.278º a fiscalização preventiva de constitucionalidade a cargo do tribunal constitucional.

Com a Revisão Constitucional de 1989 (Lei Constitucional nº 1/89, de 8 de Julho) e, bem assim, com a Revisão Constitucional de 1982 (Lei Constitucional nº 1/92 de 25 de Novembro) não foram operadas alterações substanciais que pusessem em causa as teses enunciadas pela Constituição de 1976.

Com efeito, e para a questão que ora nos interessa abordar, foi substituído o nº 1 do art. 106º que passou a ter a seguinte redacção: “*O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.*»

Anteriormente, o art. 106º, nº 1 da Constituição, estabelecia que: “O sistema fiscal será estruturado por lei, com vista à repartição igualitária da riqueza e dos rendimentos e à satisfação das necessidades financeiras do Estado.”

Cai assim por terra a tese dos que defendiam uma reserva de lei absoluta para a estruturação do sistema fiscal.

Já com a quarta revisão constitucional de 1997 (Lei constitucional nº 1/97 de 20 de Setembro) foram introduzidas inúmeras alterações o que levou a uma renumeração dos artigos da Constituição.

Sendo que, o artigo 106º da CRP de 1976, que tinha por proémio “Sistema Fiscal” passa, agora, para artigo 103º, exactamente com a mesma denominação.

Mas mais.

Acabou-se com a longa discussão em torno da proibição total ou relativa da não retroactividade das leis fiscais, dando-se, assim, voz àqueles que defendiam a proibição total destas.

Os contribuintes passaram, agora, a ter um **direito de resistência fiscal** contra normas de natureza retroactiva – alargando-se, assim, as garantias constitucionais dos contribuintes, vide art. 103º, nº 3, da Revisão Constitucional de 1997: “Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.”

Com a quinta revisão constitucional de 2001 (Lei nº 1/2001, de 12 de Dezembro) e a sexta – e, para já, última – revisão constitucional de 2004 (Lei nº 1/2004 de 24 de Julho) não foram introduzidas quaisquer alterações com interesse para a matéria que ora nos cumpre tratar.

No concernente ao Tribunal Constitucional, este exerce igualmente uma fiscalização abstracta com força obrigatória geral da constitucionalidade e da legalidade das normas (art. 281º), sendo a

fiscalização nos casos concretos feita pelos tribunais, como recurso para o Tribunal Constitucional (art. 280º).<sup>34</sup>

#### **IV – A CONCRETIZAÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE NA NOSSA ORDEM JURÍDICA**

A análise do princípio da legalidade tributária a que acima se procedeu permite-nos, agora, ver, com maior clareza, a forma como ele se concretiza na nossa ordem jurídica, isto é, a competência que a actual Constituição reserva à lei como fonte de Direito Fiscal.

Conforme se referiu supra, o princípio da legalidade tributária surgiu ligado à ideia de que os impostos só podem ser criados através das Assembleias representativas e, portanto, à ideia de sacrificio colectivamente consentido, configurando-se como um princípio de auto-tributação.

Todavia, no Estado-de-Direito, o princípio da legalidade não é, já, uma mera emanção dessa ideia de auto-tributação, “antes passa a ser encarado por uma nova perspectiva, segundo a qual a lei formal é a única forma possível de expressão da justiça material”, transformando-se numa verdadeira garantia da justiça tributária.<sup>35</sup>

Este princípio que, não sendo exclusivo do Direito Fiscal, apresenta à face deste um significado mais denso, desdobra-se em dois aspectos: o da preeminência da lei e o da reserva da lei.

Do primeiro aspecto decorre a exigência de que toda e qualquer actuação da Administração se processe em subordinação à lei, aceitando a sua preeminência. Assim, será inválido todo o acto concreto da Administração que contrarie uma lei material.

Quanto à reserva de lei, trata-se da exigência de que a conduta da Administração tenha o seu fundamento positivo na lei, ou seja, que a lei

---

<sup>34</sup> Sobre a evolução do constitucionalismo na perspectiva das garantias dos contribuintes vide JORGE MIRANDA, *As Constituições Portuguesas de 1822 ao Texto Actual da Constituição*, 4ª Edição, ed. Livraria Petrony, Lda.; DOMINGOS PEREIRA DE SOUSA, *As Garantias dos Contribuintes*, Universidade Lusíada 1991, págs. 46 a 52

<sup>35</sup> Cfr. ALBERTO XAVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Coimbra, 1972, p. 280.

constitua o “*pressuposto necessário e indispensável de toda a actividade administrativa*”.<sup>36</sup>

O Direito Fiscal não se basta com o princípio da preeminência da lei. Também se encontra submetido ao princípio da reserva de lei, o que implica que a exigência de impostos, em concreto, por acto da Administração, tem de assentar em lei que os estabeleça com anterioridade.<sup>37</sup>

Nos termos dos arts 103º, nº 2, e 165º, nº 1, da actual Constituição, «*os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes*», e é da reserva relativa da Assembleia da República legislar sobre «*criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas*». Mas a reserva de lei em matéria fiscal desdobra-se em três aspectos:

- a) a que figuras tributárias se aplica;
- b) qual o grau de exigência de forma;
- c) até que ponto a lei deve levar a sua disciplina.

#### **A) A QUE FIGURAS TRIBUTÁRIAS SE APLICA**

Relativamente ao primeiro aspecto, que tem a ver com a extensão da reserva de lei ou com o seu âmbito e conteúdo, ela diz respeito apenas aos impostos, ou seja, àquelas prestações pecuniárias, coactivas, unilaterais e definitivas, sem carácter de sanção exigidas a detentores de capacidade contributiva por entes que exerçam funções públicas, com vista à realização destas.<sup>38</sup>

Questionam-se alguns autores sobre o problema de saber, se o princípio da legalidade abrange as taxas, as contribuições especiais e, até

---

<sup>36</sup> Cfr. SOARES MARTÍNEZ, Manual de Direito Financeiro, cit. p. 104; ALBERTO XAVIER, ob. cit., p. 282.

<sup>37</sup> Sobre esta matéria vide DOMINGOS PEREIRA DE SOUSA, As Garantias dos Contribuintes, Universidade Lusíada 1991, p. 53 e 54.

<sup>38</sup> – Vide JOSÉ CASALTA NABAIS, Contratos Fiscais (Reflexões Acerca Da Sua Admissibilidade), in Boletim da Faculdade de Direito, Coimbra Editora, p. 236.

mesmo, as derramas.<sup>39</sup>

Este problema está ligado à dificuldade na delimitação do conceito de “sistema fiscal” a que se refere o art. 165º, nº 1, al. i) da actual Constituição.

Há quem entenda que, atendendo à inter-relação das noções de sistema fiscal e de impostos, o nosso sistema fiscal abrange todas as contribuições que, com carácter obrigatório, se estabeleçam a favor de entidades públicas e semi-públicas, ou que exerçam funções públicas.

Um tal entendimento fica a dever-se, porventura, à influência de boa parte da doutrina italiana.

Domingos Pereira de Sousa<sup>40</sup> entende sistema fiscal: “...como o conjunto harmónico e sistemático dos impostos em vigor num país.”

Posição também adoptada pelo Professor Sousa Franco que define o sistema fiscal como “o conjunto de impostos e a forma como entre si se relacionam globalmente, na sua articulação lógica e na coerência social”. É pois, em relação aos impostos que se exige a reserva absoluta de lei formal.

Tal princípio abrange, assim, toda e qualquer obrigação tributária exigida do contribuinte, sem contrapartida, sendo indiferente o “nomen iuris” atribuído ao encargo fiscal. Estarão, nesse caso, todas as contribuições em cuja estrutura se não vislumbre um vínculo de carácter sinalagmático, único capaz de confirmar a natureza recíproca das prestações a cargo dos sujeitos da relação tributária.

Entende, assim, Domingos Pereira de Sousa que: “... as receitas parafiscais estarão submetidas à reserva absoluta de lei formal, sempre que se configurem como autênticos impostos, isto é, sempre que assentem num vínculo de carácter unilateral. Devem, assim, considerar-se verdadeiros impostos, algumas receitas parafiscais, nomeadamente a Taxa Social Única criada pelo Dec.-Lei nº 140-D/86, de 14 de Junho, que unificou os descontos para a Segurança Social e o Fundo de Desemprego, na parte em que é devida pelas entidades patronais.

---

<sup>39</sup> Cfr. NUNO SÁ GOMES, Lições de Direito Fiscal, p. 43. Este autor, embora de forma não decisiva, entende que a reserva absoluta de lei formal abrange os impostos, as taxas e as receitas para fiscais; Cfr. SOARES MARTÍNEZ, Manual de Direito Financeiro, cit. p. 36. Este autor já entende que o princípio da legalidade não respeita às taxas.

<sup>40</sup> Vide DOMINGOS PEREIRA DE SOUSA, As Garantias dos Contribuintes, Universidade Lusitana 1991, p. 66

*Ao mesmo regime deverá sujeitar-se a taxa militar e a taxa de radiodifusão que, apesar de designadas por taxas, apresentam todas as características essenciais à sua configuração como impostos.*

*O mesmo se diga das chamadas contribuições especiais, que sendo verdadeiros impostos, aparecem legalmente tratadas como meras taxas, violando claramente o princípio da legalidade, pelo que a sua inconstitucionalidade poderá suscitar-se nos termos do art. 280º da Constituição – de 1976 – sempre que a respectiva regulamentação se processe por decreto-lei do Governo, sem a indispensável autorização legislativa.*

*Em conclusão, o princípio da legalidade abrange todas as receitas tributárias que, independentemente do seu “nomen iuris”, se configurem juridicamente como impostos.*

*Assim, ficam sujeitas ao princípio da reserva absoluta de lei formal (tipificante e taxativa), todas as matérias enumeradas no art. 106º, nº 2 da Constituição – actual art. 103º, nº 2 da Constituição –, enquanto elementos cujo conteúdo deverá ser suficientemente especificado na lei.”*

## **B) QUAL O GRAU DE EXIGÊNCIA DE FORMA**

Quanto ao segundo aspecto, tem a ver com o critério da fonte da produção jurídica.

Desde já se diga, como Domingos Pereira de Sousa<sup>41</sup>, que a revisão constitucional de 1982 – bem como todas as que se lhe seguiram – não atendeu aos conceitos elaborados pela doutrina fiscal para distinguir reserva absoluta de competência legislativa (art. 167º- actual art. 164º) e reserva relativa de competência legislativa (art. 168º- actual art. 165º): Utilizando a expressão reserva absoluta no sentido de uma reserva organicamente exclusiva, inderrogável, querendo, pois, significar que a Assembleia é o único órgão que pode legislar sobre as matérias referidas no art. 167º (actual art. 164º); e usando a expressão reserva relativa no art. 168º (actual art. 165º) – onde consagra a reserva de lei – no sentido de que, tanto a Assembleia como

---

<sup>41</sup> DOMINGOS PEREIRA DE SOUSA, *As Garantias dos Contribuintes*, Universidade Lusíada 1991, p. 62

o Governo podem legislar, sendo que este último precisa para o efeito de uma autorização daquela.

O que para o Dr. Nuno Sá Gomes consagra uma terminologia infeliz. Já que, por um lado, a reserva absoluta de lei não é equivalente a reserva exclusiva de lei, respeitando ao conteúdo da lei e não ao órgão que a emite; por outro lado, se o Governo pode legislar quando autorizado, a reserva consagrada no art. 168º (actual art. 165º) já não é exclusiva, posto que admite que outro órgão legisle sobre as matérias reservadas àquela Assembleia.<sup>42</sup>

Já a doutrina, no que respeita à forma, distingue reserva de lei material e reserva de lei formal da seguinte forma:

Cumpre-se a primeira exigência, escreve Domingos Pereira de Sousa<sup>43</sup>, *“sempre que a conduta impositiva da Administração fiscal seja autorizada por uma norma geral e abstracta, seja qual for a natureza e forma que revista.*

*Desse ponto de vista será indiferente que a Administração actue na base de uma lei constitucional, de uma lei ordinária, ou mesmo de um regulamento.*

*Já a reserva de lei formal, exige que o fundamento legal da actuação da entidade impositora seja um acto normativo dotado de força de lei, isto é, que provenha de um órgão legislativo por excelência e que revista a forma externa constitucionalmente prevista.*

*A reserva de lei formal nos quadros do Estado-de-Direito desempenha, basicamente, uma dupla função de garantia, associada ao princípio da separação de poderes.*

*Por um lado, da reserva da lei resulta a exclusão do direito consuetudinário entre as formas de produção jurídica em matéria de impostos, traduzindo-se, deste modo, na exigência de uma lei escrita.*

*Por outro lado, a mesma reserva impõe a exclusão dos regulamentos como fonte de criação de tributos o que se traduz numa estrita vinculação do poder executivo ao poder legislativo.*

---

<sup>42</sup> Cfr. NUNO SÁ GOMES, Lições de Direito Fiscal, p. 37.

<sup>43</sup> Vide DOMINGOS PEREIRA DE SOUSA, As Garantias dos Contribuintes, Universidade Lusitana 1991, ps. 54 e 55.

*É o reconhecimento de que, em matéria de impostos, a justiça só pode realizar-se através da lei formal. Na lei devem ser encontrados todos os requisitos necessários para que a sua execução possa ocorrer no respeito do “modus faciendi” escolhido e determinado pelo legislador.”*

Assim, resulta que, do princípio da reserva de lei formal decorre, com exclusividade, a competência do órgão legislativo para, abstractamente, designar quais os factos da vida reveladores de capacidade contributiva e, bem assim, para definir o regime substancial dos referidos deveres.

Na lei, portanto, devem ser encontrados todos os elementos do tipo tributário, única e efectiva garantia do sujeito passivo da relação tributária.

O princípio da legalidade apresenta-se na nossa Constituição como dupla exigência: de lei formal (lei da Assembleia da República ou decreto-lei autorizado); lei típica e taxativa (reserva absoluta).

Assim, o princípio da legalidade assume na nossa Lei Fundamental uma dupla função de garantia, na medida em que afasta neste campo todas as outras formas de produção de direito que não sejam a lei formal e impõe uma estrita vinculação do poder executivo ao poder legislativo.

### **c) ATÉ QUE PONTO A LEI DEVE LEVAR A SUA DISCIPLINA**

Quanto ao terceiro aspecto, que se prende com o conteúdo da lei, com vista a precisar o grau de determinação da conduta que ela nos oferece, poderemos concluir pelo carácter absoluto ou meramente relativo dessa determinação.

Em termos substanciais, poderemos falar – diz Domingos Pereira de Sousa<sup>44</sup> –, “de uma reserva absoluta de lei ou de uma reserva relativa de lei.

*Estamos perante reserva absoluta, sempre que se estabelece que a lei fiscal deve conter, não só o fundamento da conduta da Administração mas, também, os próprios critérios da decisão nos casos concretos.*

*Fala-se de reserva relativa de lei, quando a conduta impositiva da Administração, embora prevista na lei, nela não se encontra completamente regulada.*

---

<sup>44</sup> DOMINGOS PEREIRA DE SOUSA, As Garantias dos Contribuintes, Universidade Lusíada 1991, p. 56

*A Administração tem o seu comportamento fundamentado na lei.*

*Todavia, a mesma lei não fornece o critério de decisão nos casos concretos, critério que fica, assim, confiado à livre valoração do órgão de aplicação do direito.”*

*Nas situações de reserva absoluta “a decisão do caso concreto terá de obter-se por mera dedução da própria lei, a qual, contendo em si mesma todos os elementos de decisão, fornece não só o fim como o conteúdo da própria decisão.*

*Na óptica das garantias do contribuinte, esta regra constitucional da reserva absoluta, comporta uma dupla exigência.*

*Em primeiro lugar, a exigência dirigida ao legislador, obrigando-o, sob pena de inconstitucionalidade, a formular os comandos legislativos, em matéria tributária, em termos de uma rigorosa reserva absoluta.*

*Em segundo lugar, exigência dirigida aos órgãos de aplicação do direito (administrador e juiz), impondo-lhes o critério, pré-determinando o seu comportamento, afastando, assim, qualquer hipótese de subjectivismo na interpretação e aplicação da lei fiscal.*

*Da reserva absoluta decorre a exclusão categórica da criação do Direito Fiscal, por via judicial ou administrativa, ficando, assim, arredadas quer a analogia quer a discricionariedade.”*

*Já que, “uma vez escolhido o tipo pelo legislador, não pode admitir-se que o mesmo seja alterado, estendido, interpretado além fronteiras, integrado analogicamente. E isto porque tal procedimento representa, sempre, uma imposição ao sujeito mais fraco da relação, cuja garantia reside nomeadamente nos precisos termos da lei.*

*E a verdade é que o princípio da legalidade através da reserva absoluta da lei, garante a segurança jurídica necessária em Direito Fiscal, sempre que o seu corolário da tipicidade se manifesta.*

*Este corolário da legalidade determina a fixação do “quantum” da obrigação tributária e os elementos determinantes dessa medida, que são a matéria colectável e a taxa.*

*Esta garantia da segurança, ínsita no princípio da legalidade, decorre da aplicação das várias regras da tipicidade. Assim, pela regra da selecção o legislador elege o tipo de imposto. Pela regra do exclusivismo, torna a situação fáctica, descrita no tipo, distinta de qualquer outra, por mais próxima que lhe esteja. Finalmente, pelo princípio da determinação, conceptualiza de forma precisa e objectiva o facto imponible, com a consequente proibição das normas “elásticas”.*

*Da conjugação desta regra resulta, por fim, uma tipicidade fechada que assente na regra do “*numerus clausus*”, veda a utilização da analogia pelo órgão de aplicação da lei.”<sup>45</sup>*

O n.º 3, do art. 103.º da actual lei de revisão constitucional estabelece o princípio da preeminência da lei fiscal ao determinar que: “*Ninguém poder ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nas formas previstas na lei.*”

O n.º 2, do art 103.º da actual lei de revisão constitucional estabelece o princípio da reserva de lei, quanto à incidência, às taxas, aos benefícios fiscais e às garantias dos contribuintes.<sup>46</sup>

---

<sup>45</sup> Cfr. DOMINGOS PEREIRA DE SOUSA, *As Garantias dos Contribuintes*, Universidade Lusíada 1991, págs, 57 a 59.

<sup>46</sup> Vide neste sentido JOSÉ CASALTA NABAIS, in *Contratos Fiscais*, pág. 243, segundo o qual: “... a reserva de lei abrange (...) todas as normas relativas à criação de impostos e à incidência lato sensu dos mesmos – incidência real ou objectiva (material, temporal, quantitativa e espacial), incidência pessoal ou subjectiva (sujeitos activo e passivo – contribuintes responsáveis e substitutos – da relação jurídico-fiscal), a taxa e os benefícios fiscais. E esta reserva vale tanto para os casos em que se criem ou aumentem os impostos como para os casos em que se extingam ou diminuam. É que, como foi afirmado pelo Tribunal Constitucional no seu Acórdão n.º 48/84, e na ACTC, 3.º Vol, p. 7 ss, não pode interpretar-se restritivamente a reserva de competência da Assembleia da República em matéria fiscal (art. 168.º, n.º 1, al. i) com o âmbito explicitado no art. 106.º, n.ºs 1 e 2 da Constituição – actual art. 103.º, n.ºs 1 e 2 – de forma a não considerar por ela abrangidas as alterações ao sistema fiscal que beneficiem os contribuintes, apoiando-se para tanto em Cardoso da Costa, autor que conclui: «num modelo intervencionista do Estado, promotor de justiça e do progresso sócio-cultural económico, com é o Estado ‘Social’ dos nossos dias há que procurar o fundamento da exclusiva competência parlamentar para a criação dos impostos mais na ideia democrática que este princípio encerra do que naquilo que ela possa ter de liberal». Isto é, o princípio da legalidade fiscal tem por fundamento não já tanto a ideia garantística de auto-tributação (salvaguarda do direito de propriedade face às investidas do fisco), mas a ideia democrática nos termos da qual é assegurado que os cidadãos serão chamados, através dos seus representantes, a deliberar sobre os impostos, o que significa, dado o peso e as funções actuais destes, reservar à representação nacional a decisão sobre o mais importante instrumento de direcção política global da comunidade.”

Além destas normas, fazem parte da reserva de lei as normas relativas às garantias dos contribuintes.

A reserva parlamentar, concede, assim, aos contribuintes:

- a) as garantias processuais gratuitas (reclamação gratuita, recurso hierárquico, etc.) e contenciosas (impugnação do acto tributário, oposição no processo de execução fiscal, defesa no processo penal fiscal, etc.);
- b) o direito de não pagar impostos que não estejam previstos na lei com o correspondente Direito de Resistência do art. 103º, nº 3, da actual Constituição;
- c) o direito à consulta prévia nos casos previstos na lei;
- d) as demais garantias dos contribuintes previstas nos arts 19º-30º do CPT, como são o Direito à Informação (que integra os esclarecimentos relativos à interpretação das leis fiscais, as informações relativas a petições e reclamações do contribuinte e a comunicação ao denunciado do autor das denúncias dolosas);
- e) a fundamentação e notificação dos actos em matéria tributária;
- f) o direito a juros indemnizatórios;
- g) o direito a redução das coimas em caso de pagamento espontâneo;
- h) outras garantias referentes ao processo penal fiscal.

Uma boa parte destas garantias, como garantias fundamentais que são, têm já a sua reserva parlamentar fixada no art. 165º, nº 1, al. b), da Constituição, reserva esta que assim absorve quanto a estas garantias, a resultante (da conjugação) dos arts. 165º, nº1, al. i) e 103º, nº 2. Isto porque, escreve Casalta Nabais<sup>47</sup>, a reserva imposta para estes preceitos não é mais exigente que a prevista naqueles.

Em conclusão, dir-se-á que o nº 2, do art. 103º, da última revisão constitucional, estabelece o princípio da reserva de lei formal.

---

<sup>47</sup> Cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Contratos Fiscais (Reflexões Acerca da Sua Admissibilidade)*, in *Boletim da Faculdade de Direito, Universidade de Coimbra, Coimbra Editora*, p. 245.

A exigência de lei formal retira-se do preceituado na al. i), do n° 1, do art. 165° e no art. 166°, com referência do art. 161°, al. d) da Constituição da República Portuguesa.

Da conjugação destes preceitos resulta ter sido atribuída à Assembleia da República a exclusividade da competência para legislar, ou para autorizar o Governo a legislar, em matéria de “*criação de impostos e sistema fiscal*” e, em consequência, ter de revestir a forma de lei – ou decreto-lei em caso de autorização – a emissão das normas tributárias.

Mas, trata-se, mesmo, de uma reserva absoluta da lei formal e não apenas de reserva relativa, porque o referido n° 2, do art.103°, da actual Constituição, reserva à lei a determinação da incidência, das taxas, dos benefícios fiscais e das garantias do contribuinte, sendo, por isso, à própria lei que cabe tipificar estes elementos essenciais da relação jurídico-tributária.

O princípio da legalidade consagra-se, assim, na exigência da reserva relativa de lei formal para todas as matérias respeitantes ao sistema fiscal, e, na exigência da reserva absoluta de lei formal para a determinação das matérias contidas no n° 2, do art. 103°, da actual Constituição.

Uma vez que a nossa Constituição permite que a Assembleia da República autorize o Governo a legislar por decreto-lei sobre “*a criação de impostos e sistema fiscal*” (art. 165°, n° 1, al. i)) não significa que seria violado o princípio de reserva de lei formal.

Com efeito, ao definir o objecto, o sentido, a extensão e a duração da autorização (art. 165°, n° 2) é, ainda, a lei de autorização que contém os fundamentos e os critérios de decisão dos casos concretos que hão-de ser consagrados no decreto-lei e determinar a conduta da administração.

Acresce ainda que, o princípio de reserva absoluta de lei não é equivalente a reserva exclusiva de lei da Assembleia da República, porquanto, também o Governo tem competência legislativa fundada em autorização legislativa concedida por aquela Assembleia.

Cabe, pois, concluir que a reserva absoluta é tipificante e exclusiva em sentido material atendendo, portanto, ao conteúdo normativo e não ao sentido orgânico.

O princípio da legalidade apresenta-se na nossa Constituição como dupla exigência: de lei formal (lei da Assembleia da República ou decreto-lei autorizado); lei típica e taxativa (reserva absoluta).

A expressão lei de que fala o n.º 3, do art. 103.º da actual Constituição, tem um sentido material, porquanto se está a referir à liquidação e cobrança em termos processuais, uma vez que os aspectos substantivos dos respectivos processos estão sujeitos à lei formal, por contemplarem sempre matérias contidas no n.º 2, do art. 103.º.

Contudo, há diversos autores que sustentam a tese contrária com o fundamento de que existiria uma má técnica legislativa na utilização da expressão lei se esta fosse usada com dois sentidos num mesmo preceito, pelo que no n.º 3 também se trata de lei formal.

Mas mais. Com a revisão constitucional de 1989 o legislador constitucional alterou o n.º 1, do art. 106.º - actual art. 103.º, n.º 1 da Constituição - retirando do corpo do artigo a frase: *“O sistema fiscal será estruturado por lei ...”*. O que significa que o legislador constitucional, nesta matéria, teve intenção deliberada de amputá-la da reserva absoluta de lei.

O que não se verifica no art. 103.º, n.º 3 da actual Lei de revisão constitucional, que permanece, até hoje, inalterado, pese embora as diferentes revisões constitucionais, onde o termo lei deveria, assim, ter o significado de reserva absoluta de lei.

Visão diferente é a de Domingos Pereira de Sousa<sup>48</sup> que entende que: *“... se a intenção do legislador fosse a de submeter toda a matéria de liquidação e cobrança à reserva de lei formal, tê-lo-ia feito, desde logo, pela inclusão de tais matérias no n.º 2. A razão que levou o legislador a destacar tais matérias para o n.º 3 (reserva material), prende-se com a separação entre os aspectos substantivos e adjectivos, ...”*

---

<sup>48</sup> Cfr. DOMINGOS PEREIRA DE SOUSA, *As Garantias dos Contribuintes ... ob. cit. p. 68*

No que respeita às normas inseridas no capítulo da liquidação e cobrança, consideram-se submetidas ao princípio da legalidade, sempre que revistam natureza substantiva. Seja por referência à taxa, enquanto regra definidora da base alíquota da matéria colectável, seja na consagração das várias formas de cobrança que, para além de cumprimento, possam levar à extinção da obrigação tributária.

No mesmo sentido, vide Casalta Nabais<sup>49</sup>, quando afirma: “... *excluem-se da reserva de lei formal todos os outros aspectos mormente os relacionados com a liquidação (lato sensu) e a cobrança dos impostos, bem como as diversas e, por vezes, complexas operações em que estas se desdobram. Com efeito, estes elementos dos impostos não são hoc sensu elementos essenciais podendo, por isso mesmo, constar de decreto-lei, de decreto legislativo regional quando se trate de exercer o correspondente poder tributário regional ou de adaptar o sistema fiscal nacional às respectivas especificidades regionais, nos termos, respectivamente, da lei e de lei-quadro da Assembleia da república (...). O que significa por outras palavras que o termo lei usado no art. 106, n.º 3 – actual 103º, n.º 3 – deve ser tomado no sentido de lei material e não no sentido de lei formal.*”

Mais recentemente, o mesmo ilustre Professor escreve que: “*O princípio da reserva de lei (formal) implica que haja uma intervenção de lei parlamentar, seja esta uma intervenção material a fixar a própria disciplina dos impostos, ou uma intervenção de carácter meramente formal, autorizando o Governo-legislador, as assembleias legislativas regionais ou as assembleias das autarquias locais a estabelecer, dentro de certas coordenadas que hão-de constar da respectiva lei de autorização, essa disciplina (arts. 165º, n.º1, al. i), 1ª parte, 227º, n.º 1, al. i), e 238º, n.º 3, da CRP).*”

Por seu lado, o princípio da reserva material (substancial ou contitudística) de lei (formal), (...) exige que a lei (lei da AR, decreto-lei autorizado, decreto legislativo regional ou regulamento autárquico) contenha a disciplina tão completa quanto possível da matéria reservada, matéria que, nos termos do n.º 2 do art. 103º da CRP, integra, relativamente a cada

---

<sup>49</sup> Cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, Contratos Fiscais ... ob. cit. p. 246

*imposto, a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes, sendo certo que, quanto às garantias dos contribuintes, a reserva apenas é exigida se e na medida em que estas sejam objecto de restrição ou condicionamento e já não quando forem objecto de ampliação ou alargamento.*

*E aqui temos a intensidade (ou aspecto vertical) da reserva de lei fiscal a implicar que a lei contenha os elementos essenciais de cada imposto, ou seja, que defina a incidência lato sensu de cada imposto, e em termos determinados ou determináveis. O que significa que a lei deve abranger todas as normas relativas à incidência real ou objectiva, material, temporal, quantitativa e espacial), à incidência pessoal ou subjectiva (sujeitos activo e passivo, incluindo nestes o contribuinte, os responsáveis, os substitutos, etc.), à taxa e aos benefícios fiscais.*

*E deve abranger estas matérias quer se trate da criação ou aumento dos impostos como da sua extinção ou diminuição, pois que, como afirmou o TC<sup>50</sup>, não pode interpretar-se restritivamente a reserva de competência da Assembleia da República em matéria fiscal, de forma a não considerar abrangidas por ela as normas que beneficiem os contribuintes, apoiando-se para tanto no fundamento democrático e não exclusivamente liberal do princípio da legalidade formal.*

*Em contrapartida, a reserva de lei decorrente do princípio da legalidade formal não abrange qualquer outra matéria fiscal.*

*Designadamente, não abrange a liquidação e cobrança dos impostos, momentos estes cuja disciplina não está assim sujeita ao princípio da legalidade formal, mas apenas ao princípio geral da legalidade da administração pública.*

*O que significa que não aderimos à posição de uma parte significativa da doutrina, a qual, com base no n.º 3 do agora art. 103.º da Constituição, em que se dispõe que “ninguém pode ser obrigado a pagar impostos ... cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”, defende que a disciplina de tais momentos da vida do imposto está constitucionalmente*

---

<sup>50</sup> V. ACÓRDÃO 48/84 (Ac. T.C. 3, p. 7), que segue a orientação de J. M. CARDOSO DA COSTA, Curso de Direito Fiscal, cit. P. 116 e s. e nota 1.

sujeita à reserva de diploma legislativo, isto é, de lei, decreto-lei ou decreto legislativo regional. Efectivamente, nada nos leva a crer que a palavra lei, utilizada no preceito constitucional em causa, tenha o sentido de diploma legislativo e não de norma jurídica.

O que, naturalmente, não exclui que a disciplina da liquidação e cobrança dos impostos possa integrar outras reservas de lei, na medida em que a mesma se localize em alguma das matérias constitucionalmente reservadas.

Designadamente, pode integrar a reserva respeitante aos limites, aos direitos, liberdades e garantias fundamentais, na medida em que a disciplina da liquidação e cobrança dos impostos afecte a esfera jusfundamental dos contribuintes ou outros sujeitos fiscais. Uma situação que não será difícil de se verificar, atendendo ao fenómeno da crescente “privatização” da administração ou gestão dos impostos.”<sup>51</sup>

## V – OS DIREITOS FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUINTES

Quanto a esta matéria, escreve Vítor Faveiro<sup>52</sup> que: “No campo tributário, toda a ordem de causa, de fim, de realidades e de instituições que constituem o objecto geral da fiscalidade, começa por um complexo de deveres que sendo inatos da pessoa humana como ser social, sem os quais e sem o seu efectivo cumprimento, nunca a colectividade nem as pessoas que a constituem poderiam realizar-se como tais; e é de tais deveres que emerge por natureza e por disposições institucionalizadas, a outra face da vida social: um complexo de **direitos** que se impõem aos outros compartilhantes da sociedade politicamente organizada, e ao próprio Estado – ente político de organização, de incumbências e de acção – quer delimitando os poderes de soberania, quer exigindo, desta, actuações concretas para a realização integral de todos e de cada um.

---

<sup>51</sup> Vide JOSÉ CASALTA NABAIS, in Direito Fiscal, 2ª Edição, Almedina.

<sup>52</sup> Cfr. VÍTOR FAVEIRO, in O Estatuto do Contribuinte, A pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito, Coimbra Editora, p. 883, 885 e 886.

*Integrados e considerados os deveres do contribuinte – pessoa e cidadão – numa ordem estatutária a que legitimamente não pode subtrair-se sem quebra do seu “status” pessoal de titular de um dever-direito importa, naturalmente, considerar agora a outra face do estatuto: a dos direitos que emergem naturalmente da sua qualidade de pessoa e que juridicamente lhe cabem como cidadão.”*

Entre os direitos dos contribuintes destacam-se:

- a) direito à legalidade do próprio objecto material das leis tributárias e da sua rigorosa subordinação aos princípios, pressupostos e limites do poder de tributar – princípio da legalidade e da igualdade tributárias;
- b) direito à legalidade formal e da competência para a elaboração, objecto e eficácia das leis tributárias;
- c) direito à interpretação e determinação da amplitude das normas tributárias;
- d) direito à não retroactividade das leis de incidência;
- e) direito ao valor das provas e sua imputação;
- f) direito ao efeito do regime das situações de direitos adquiridos, perante as novas leis ou novos actos de aplicação das leis existentes;
- g) direito à reintegração dos direitos violados e reconstituição dos interesses ofendidos;
- h) direito de acesso do contribuinte à ordem jurídica tributária, em que se compreendem entre outros: o direito à participação na elaboração das leis fiscais; da participação na sua aplicação às realidades e às pessoas a que respeitam; do direito de defesa contra os erros da aplicação das leis; do **direito de resistência** contra procedimentos ilegais; dos direitos de reclamação, de revisão e de recurso dos actos administrativos; dos direitos de impugnação e acção judicial para declaração da legalidade; do regime das cauções para o exercício de direitos; da personalidade, capacidade e legitimidade em âmbito de diferendos administrativos ou litígios

judiciais; do direito a ser indemnizado por danos decorrentes de actos ilegais do Estado e dos seus órgãos; enfim, de todos os meios para a certeza e garantia dos direitos das pessoas e dos cidadãos.

Depois de termos analisado a garantia das garantias dos contribuintes consubstanciada no princípio da legalidade, cumpre, agora, com interesse para o nosso trabalho, analisar duas outras garantias:

#### **A) A SEGURANÇA JURÍDICA**

A primeira encontra-se em relação directa com o art. 103º, nº 3 da actual Constituição e é, **A SEGURANÇA JURÍDICA**.

A primeira ameaça contra a segurança jurídica na criação das normas fiscais, podemos encontrá-la, desde logo, no desfasamento existente entre a nossa Lei Fundamental e algumas normas “em branco” constantes dos vários Orçamentos de Estado, deixando ao arbítrio dos Governos a definição de elementos essenciais dos impostos, em clara violação dos arts 103, nº 2 e 165º, nº 1, al. i) e nº 2 ambos da Constituição.

Com efeito, não foram poucos os casos em que se alterou o regime de um imposto por um Decreto-Lei, apesar de consagrada na Constituição a reserva absoluta de lei formal.

Tem sido frequente, entre nós, a criação de verdadeiros impostos sob a designação artificiosa de taxas, contribuições, quotizações e outras que, furtando-se à exigência da reserva absoluta de lei formal, violam gravemente a segurança jurídica.

Constitui, igualmente, perigo de violação da segurança jurídica a contínua criação de novas normas com a conseqüente derrogação das anteriores o que, não permite dotar de estabilidade mínima os componentes básicos do sistema fiscal.

Mas, a mais grave das violações à segurança jurídica reside na incerteza e na falta de confiança no Direito, que sempre gera a criação de impostos extraordinários com efeito retroactivo, em frontal desrespeito pelos valores fundamentais do Estado-de-Direito.

Assim, entende Domingos Pereira de Sousa<sup>53</sup> que: “... a não retroactividade das leis fiscais constitui um dos pressupostos fundamentais do Estado-de-Direito, enquanto Estado que tem na segurança jurídica um dos seus valores essenciais.”

Sendo que as leis retroactivas têm sempre por objecto um rendimento anteriormente produzido e, já atribuído ou aplicado a outros fins, acontece que, a retroactividade da lei fiscal vai destruir a certeza de que partiram os contribuintes atingidos, ao tomarem as suas iniciativas e assumirem as suas responsabilidades, amputando-se, assim, em termos ilegítimos e injustos o património dos particulares.

Afectando, deste modo, a livre disponibilidade dos bens por parte dos particulares, a lei fiscal retroactiva acaba por destruir a própria garantia que é, por si, fundamental à essência do Direito.

O problema da retroactividade da lei assume, em Direito Fiscal, uma relevância muito especial.

Com efeito, a maior parte dos autores que sobre o tema se pronunciaram, nem sempre distinguem entre política legislativa e interpretação e aplicação da lei, acabando, quase sempre, por tratar unilateralmente um problema que necessita de ser abordado na dupla perspectiva de criação da norma e da aplicação da norma ao caso concreto.

Para Domingos Pereira de Sousa<sup>54</sup>, no âmbito das limitações constitucionais ao poder de tributar coloca-se a questão de saber se “*devem considerar-se inconstitucionais as leis que, formulando normativos novos sobre as matérias compreendidas no art. 106º, determinem expressamente a sua aplicabilidade retroactiva, abrangendo mesmo factos ou situações anteriores à sua entrada em vigor.*”

A doutrina fiscalista vinha reconhecendo, no direito português, a impossibilidade, face aos princípios fundamentais de Direito, da aplicação retroactiva das leis fiscais em matéria de reserva absoluta de lei formal<sup>55</sup>.

---

<sup>53</sup> Cfr. DOMINGOS PEREIRA DE SOUSA, As Garantias dos Contribuintes ... ob. cit. p. 77.

<sup>54</sup> Cfr. DOMINGOS PEREIRA DE SOUSA, As Garantias dos Contribuintes ... ob. cit. ps. 78 e 79.

<sup>55</sup> Sobre a questão, em Portugal Cfr. OLIVEIRA SALAZAR, Da não retroactividade das leis em matéria tributária, Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra.

Contudo, não havia, nesta altura, coincidência quanto à fundamentação do princípio da não retroactividade. Vejamos, algumas posições:

a) Assim, para alguns autores, o fundamento da não retroactividade residiria na circunstância de as normas tributárias serem normas de conduta e como tais só poderem regular factos futuros.

Daí que para serem acatadas, tais normas teriam de ser previamente conhecidas.

Este entendimento não pode hoje ser aceite porquanto, as normas de incidência, benefícios fiscais, taxas ou garantias do contribuinte não são normas de conduta.

Trata-se de normas que estabelecem efeitos visando factos tributários e não actos humanos. De resto, a doutrina moderna reconhece que as normas jurídicas nem sempre são normas de conduta. Cfr. J. Oliveira Ascensão in *O Direito, Introdução e Teoria Geral*, Pg. 181

b) Uma boa parte da doutrina fundamenta a não retroactividade das leis fiscais no princípio da certeza e na segurança jurídica, defendendo que as leis tributárias retroactivas afectam os cálculos económicos dos contribuintes, trazendo graves perturbações à vida económica e social – cfr. Armindo Monteiro ob. cit. P. 158; Soares Martínez in *Manual de ... cit.* Pg 147

c) Para outros a não retroactividade de leis fiscais seria um corolário do princípio da igualdade<sup>56</sup>, do qual decorre que, num mesmo período, devem ser aplicadas a todos os contribuintes as mesmas regras relativas à repartição do imposto.

Para Domingos Pereira de Sousa<sup>57</sup>: “... da retroactividade não resulta forçosamente violação do princípio da igualdade.

*Com efeito, a aplicação da lei fiscal a factos passados só poderá conduzir a desigualdade, se for dado tratamento desigual Mas, uma*

---

<sup>56</sup> BRAZ TEIXEIRA, *Princípios ... cit.* Pg 135.

<sup>57</sup> Cfr. DOMINGOS PEREIRA DE SOUSA, *As Garantias dos Contribuintes ... ob. cit.* p. 80 e 81.

*desigualdade, nestes termos também é possível quando aplicada a factos futuros. De resto, toda a sucessão de leis acaba por conduzir a regimes jurídicos desiguais.*

*Nessa perspectiva a explicação não colhe, porquanto havendo retroactividade da lei, não haverá desigualdade se num mesmo período se aplicarem as mesmas regras a todos os contribuintes”*

- d) Finalmente, a maior parte da doutrina – Alerto Xavier, Manual ... cit. P.191; Pessoa Jorge, Curso...cit. P. 129 – e parte significativa da jurisprudência administrativa, defende a proibição da retroactividade das normas de direito tributário material, com base no princípio da legalidade que decorre do princípio da protecção da confiança em que se traduz a segurança jurídica.

Na verdade, escreve Domingos Pereira de Sousa, *“ao princípio da legalidade está subjacente a ideia de evitar os abusos e prepotências do Fisco, protegendo-se a esfera dos direitos subjectivos dos particulares contra os subjectivismos da administração. Subjacente está, pois, a ideia de segurança dos cidadãos, de estabilidade os seus direitos e deveres.*

*Esta certeza é um valor fundamental sem o qual não pode haver estabilidade e paz social, porquanto só com ela poderão os contribuintes ajuizar as consequências dos seus actos, saber quais os seus deveres e as garantias que a ordem jurídica lhes fornece e, nessa conformidade traçar e executar os seus planos.”*

Assim, apresenta-se inadmissível a derrogação do princípio da segurança jurídica, que tem por instrumento o princípio da legalidade, razão que determina a inconstitucionalidade material de toda a lei que se pretenda retroactiva, por violar frontalmente a garantia da segurança que para os contribuintes advém do princípio da legalidade.

A retroactividade da lei tributária material constituía, deste modo, a mais grave e ostensiva negação do Próprio Direito.

O legislador, deve, pois, um respeito absoluto ao valor da segurança jurídica, sob pena de por em causa a indispensável confiança dos cidadãos

na ordem jurídica que, há-de ser, ela própria, a garantia dos direitos subjectivos constituídos com anterioridade à lei criadora do imposto.

Até à Lei Constitucional nº 1/97, de 20 de Setembro, o princípio da não retroactividade das leis, à excepção da Carta Constitucional de 1826 (art. 141º, § 2º), não foi objecto de consagração constitucional explícito.

Embora unânime em negar a consagração expressa da não retroactividade das leis fiscais a nível constitucional, a doutrina apresentava-se dividida no que respeita à consagração implícita de um tal princípio, especialmente em face das Constituições de 1911, 1933 e 1976.

Assim, alguns autores e alguma jurisprudência defendiam que, com excepção para as leis da incriminação, punição e medidas de segurança desfavoráveis, o princípio da não retroactividade das leis não tem consagração constitucional, podendo o legislador, por lei ordinária, criar impostos retroactivos, e aplicar retroactivamente todas as outras normas tributárias.

Nesta linha, pode-se considerar ainda aqueles que, relevando para segundo plano a segurança jurídica preferem continuar o silêncio constitucional, deixando o problema para a Jurisprudência, convictos de que no casuísmo se encontrará a solução mais justa e mais equilibrada.

Todavia, a parte mais significativa da nossa doutrina defendeu que o princípio da não retroactividade das leis fiscais está implicitamente consagrado nas Constituições de 1933 e 1976.

Contudo, estes autores dividiam-se quanto ao respectivo fundamento.

Enquanto uns afirmavam que a proibição da retroactividade decorre do princípio da igualdade, outros retiravam-na do princípio da legalidade.

Divergência que se estendia, ainda, ao facto de uns autores, considerarem que o princípio da não retroactividade se dirige somente ao intérprete, enquanto outros, defendem que se trata de princípio constitucional dirigido ao legislador.

Domingos Pereira de Sousa<sup>58</sup> era adepto deste segundo entendimento considerando que “*a matéria da interpretação e aplicação da lei, ou seja, a*

---

<sup>58</sup> Cfr. DOMINGOS PEREIRA DE SOUSA, *As Garantias dos Contribuintes ... ob. cit.* p. 85.

*exigência feita ao intérprete, está consagrada na ordem jurídica (art. 12º do Código Civil) como clara manifestação da segurança jurídica que há-de presidir às relações jurídicas em geral.*

*Vejam algumas posições adoptadas pelos autores em defesa da consagração implícita nas Constituições Portuguesas do princípio da não retroactividade das leis fiscais.*

*Em face do texto constitucional de 1933, defendeu Cortes Rosa que o princípio da não retroactividade das leis fiscais tinha consagração constitucional implícita no art. 28º, o qual estabelecia que: “todos os cidadãos são obrigados... a contribuir conforme os seus haveres, para os encargos públicos.”*

*Segundo este autor, através do citado preceito, o legislador constitucional formulava simultaneamente dois comandos.*

*Um primeiro comando dirigido ao legislador ordinário, no sentido de fazer contribuir os cidadãos para os encargos públicos na proporção dos seus haveres, e, um segundo comando dirigido ao intérprete, no sentido de presumir que a lei não pretende estabelecer diferenças entre a contribuição dos cidadãos para as despesas públicas, salvo as diferenças correspondentes à diversa riqueza de cada um.*

*Em face da mesma Constituição de 1933, defendeu o Prof. Alberto Xavier que “do próprio fundamento político-filosófico do princípio da legalidade resulta a necessidade de se interpretar o art. 70º da Constituição no sentido de que contém implícita uma proibição constitucional de retroactividade em matéria de impostos”.*

*Referindo-se, de seguida, à atitude do legislador constitucional português em relação às leis penais, proibindo a retroactividade (art.8º, nº 9), este autor conclui que o legislador constitucional não refere aí a mesma proibição para as leis fiscais, “pela simples razão de que tal proibição se encontra já consagrada no art. 70º.”*

*Portanto, para Alberto Xavier o princípio da não retroactividade tem consagração constitucional implícita.*

*Ele decorre, pois, do princípio da legalidade (art. 70º da Constituição de 1933), princípio que na Constituição Portuguesa de 1976 (art. 106º, nº 2) se configura como princípio de reserva absoluta de lei formal, cujo conteúdo típico e taxativo se dirige ao legislador e não ao intérprete.*

*É precisamente o facto de o comando se dirigir ao legislador ordinário, que nos leva a entender que são materialmente inconstitucionais as leis fiscais retroactivas.*

*No que respeitava à Constituição de 1976, vários autores pronunciaram-se pela consagração implícita do princípio da não retroactividade das leis fiscais, embora com fundamentos diversos.*

*Para Gomes Canotilho e Vital Moreira o art. 106º, nº 2 “suscita ainda a questão da retroactividade da lei fiscal”, devendo entender-se que a “ratio” da reserva de lei formal – designadamente a segurança e a certeza jurídicas, a protecção das expectativas dos contribuintes – inclui implicitamente a proibição de atribuição de efeitos retroactivos à lei fiscal.*

*Para estes autores, a regra da não retroactividade das leis fiscais poderia deduzir-se, eventualmente do princípio da não retroactividade das leis de imposição de deveres ou encargos, implícito no princípio da legalidade democrática.*

*Na leitura que fazem do art. 3º do texto constitucional de 1976, tentam os referidos autores explicitar o conteúdo do conceito de legalidade democrática.*

*Começando por afirmar que “o Estado não está fora nem acima da lei, da ordem jurídica. Está-lhe submetido”, os referidos autores defendem que a legalidade democrática, em que o Estado se funda abrange bastante mais do que a mera legalidade formal da actividade da Administração.*

*A verdadeira legalidade reside, assim, no modo de formação e no conteúdo do acto normativo.*

*Só assim se compreende e justifica que estes autores liguem o conceito de legalidade democrática ao Estado de Direito democrático e ao conjunto de princípios jurídico-fundamentais expressos ou afluídos noutros lugares da Constituição, ou nela apenas implícitos.*

*E, sem dúvida, que entre estes últimos se encontra o princípio da não retroactividade das leis impositivas de deveres ou outros encargos aos cidadãos.”*<sup>59</sup>

Concluindo, dir-se-á que para estes autores, o princípio da não retroactividade das normas de direito tributário material decorria, implicitamente, não só do princípio da legalidade consagrado no art. 106º, nº 2 da Constituição de 1976, mas ainda do princípio mais geral da legalidade democrática, com o seu corolário da não retroactividade das leis impositivas de deveres ou outros encargos aos cidadãos.

Outros autores defendiam, simplesmente, que o princípio da não retroactividade das leis fiscais estava implícito na formulação constitucional do princípio da legalidade, consagrado no art. 106º, nº 2 da Constituição de 1976, o qual configuramos com uma reserva absoluta de lei formal<sup>60</sup>.

Contudo, após a revisão constitucional operada em 1982, há quem entenda que o art. 18º, nº 3 da Constituição de 1976, ao vedar efeitos retroactivos às leis restritivas de direitos, liberdades e garantias, transcende o âmbito do Título II, da Parte I da Constituição, abrangendo também, entre outros, os direitos, liberdades e garantias, assegurados pelos preceitos do art. 106. É a posição defendida pelo professor Soares Martínez.

Para idêntica posição, embora com algumas hesitações, estiveram inclinados Gomes Canotilho e Vital Moreira ao admitirem que *“constituindo a obrigação fiscal um sacrifício imposto aos cidadãos, pode colocar-se o problema de saber se esse dever goza, por analogia, das garantias que protegem os direitos fundamentais, em caso de restrições autorizadas, designadamente, quantos aos princípios da necessidade e de não retroactividade* <sup>61</sup>.”

Admitindo a complexidade da questão sobretudo nem face das dificuldades em apurar um conceito seguro de imposto retroactivo, os referidos autores acabam por concluir que *“seja como for, quando se estiver perante imposições fiscais real e autenticamente retroactivas, parece dever*

---

<sup>59</sup> Cfr. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, Constituição..., cit. Pp. 37-38.

<sup>60</sup> Cfr. JORGE MIRANDA – Lições..., cit. 156 e Projecto de Revisão Constitucional, p. 90.

<sup>61</sup> Cfr. art. 18º, nº 2 e 3 da Constituição de 1976)

*admitir-se que isso ofende, se não um princípio geral da irretroactividade das obrigações públicas em geral, pelo menos o princípio do Estado de Direito democrático naquilo em que este pressupõe a salvaguarda de um mínimo de confiança e de segurança dos cidadãos que os ponha a salvo de inesperadas e arbitrárias imposições de novas obrigações.”*

Leitura bem diversa fazia, por esta altura, o Supremo Tribunal Administrativo<sup>62</sup>.

A jurisprudência deste tribunal defendia que, a criação de um imposto com efeitos retroactivos ou a aplicação a rendimentos ou factos geradores ocorridos antes da entrada em vigor da lei criadora desse imposto, equivaleria a negar-se ao contribuinte a garantia da defesa consagrada na al. a) do art. 176º do Código do Processo das Contribuições e Impostos. Dito de outra forma, o contribuinte ficaria impossibilitado de provar que o respectivo imposto não tinha a sua cobrança autorizada para o respectivo ano na Lei do Orçamento.

Defende, pois, o Supremo Tribunal Administrativo que o princípio da não retroactividade da lei fiscal está aflorado na al. a) do art. 176º do C.P.C.I., decorrendo assim, do princípio da anualidade do Orçamento, consagrado no art. 108º da Constituição de 1976.

Apesar da revisão constitucional de 1982 ter alterado o art. 108º, deixando de consagrar explicitamente o princípio da anualidade, a doutrina entende que o referido princípio está consagrado indirectamente, atenta a relação estabelecida entre o Orçamento e o Plano anual, nos termos do art. 93, al c) da Lei de revisão constitucional de 1982.

Há ainda quem defenda que, caso assim não se entendesse, sempre a anualidade seria imperativa por força de um costume constitucional vinculativo.

Nesta sequência, encontramos ainda aqueles que categoricamente afirmavam que “o orçamento é anual, ainda que a Constituição não o diga expressamente, não só porque isso decorre naturalmente de um princípio tradicional indisputado, que a Constituição certamente deu por adquirido,

---

<sup>62</sup> Cfr. ACÓRDÃO de 29 de Outubro de 1980 in Acórdãos Doutriniais, n. 230 p. 197 e ss e Acórdão de 4 de Março de 1982 in Acórdãos Doutriniais n° 247, p. 956 e ss.

mas também porque, sendo o Orçamento a expressão financeira do plano anual (cfr. art 93º, al c) da lei de revisão constitucional de 1982), há-de logicamente abranger o mesmo período de tempo.

Surpreendente foi a posição assumida pelo Tribunal Constitucional, no seu Acórdão nº 11/83, onde reconhecia que o princípio *“da protecção da confiança dos cidadãos é uma exigência indiscutível do Estado de Direito”*, o que impõe que o Estado *“não actue por forma a pôr em crise os direitos e expectativas que os cidadãos legitimamente constituíram à sombra da ordem jurídica vigente – o Estado não deve agir de forma a trair a confiança dos cidadãos.”*

Mas, de imediato se contradiz ao afirmar que *“se o princípio da protecção da confiança, insito na ideia de Estado de Direito democrático, não exclui em absoluto a possibilidade de leis fiscais retroactivas, exclui-a seguramente quando se esteja perante uma retroactividade intolerável, que afecte de forma inadmissível e arbitrária os direitos e expectativas legitimamente fundadas dos cidadãos contribuintes.”*

Ora, tais posições, levavam, para Domingos Pereira de Sousa<sup>63</sup>, a pôr em causa o valor da segurança jurídica e a um total desprezo pela confiança dos cidadãos, que o Tribunal Constitucional diz decorrer inquestionavelmente da ideia do Estado de Direito.

Mas mais, punham em causa a tese anteriormente defendida pelo Supremo Tribunal Administrativo segundo a qual, a votação prévia dos impostos que haviam de vigorar no período financeiro subsequente era um imperativo constitucional que constituía uma garantia expressamente consagrada no art. 186º, al. a) do C.P.C.I.

Com esta tese o Tribunal Constitucional nem se deu conta que estava a ser violada a garantia constitucional da autorização anual prévia das receitas dos impostos.

Nem se diga que, não estando expressamente proibida pela Constituição, a retroactividade das leis fiscais será legítima sempre que se trate de uma situação de necessidade do Estado.

---

<sup>63</sup> Cfr. DOMINGOS PEREIRA DE SOUSA, *As Garantias dos Contribuintes ... ob. cit. p. 93.*

Com a Lei Constitucional nº 1/97, de 20 de Setembro, consagrou-se expressamente no art. 103º, nº 3, que *“ninguém pode ser obrigado pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, **que tenham natureza retroactiva** ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”*.

Também com a Lei Geral Tributária, estabeleceu-se, no nº 1, do seu art. 12º, que: *“as normas tributárias aplicam-se aos factos posteriores à sua entrada em vigor, não podendo ser criados quaisquer impostos retroactivos”*.

É que as leis tributárias, como quaisquer outras, são sujeitas ao princípio do art. 12º do Código Civil segundo o qual *“as leis só dispõem para futuro, e não afectam as situações constituídas”*. E é nesta base que a doutrina e a jurisprudência seguem, a respeito das leis fiscais, a orientação seguinte: As leis fiscais de natureza processual são de aplicação imediata em tudo o que respeite a procedimentos ou efeitos ocorridos na sua vigência; as leis de natureza substantiva não se aplicam a factos passados, excepto quando, inequivocamente, tenham carácter interpretativo, ou quando, expressamente, nelas se estabeleça o seu efeito retroactivo.

Tais normativos tiveram como objectivo pôr termo às dúvidas<sup>64</sup> que a doutrina, a jurisprudência e a administração, vinha sustentando quanto à não abrangência da proibição de leis expressamente retroactivas pelo nº 3 do art. 18º da Constituição (*“As leis restritivas de direitos, liberdades e garantias têm de revestir carácter geral e abstracto e não podem ter efeito retroactivo nem diminui a extensão e o alcance do conteúdo essencial dos preceitos constitucionais.”*), só que, nos termos em que foram formulados, ainda não resolveram toda a problemática da não retroactividade das leis tributárias, designadamente: o âmbito de inconstitucionalidade das leis que, expressa ou implicitamente se reportem a factos ou situações passadas; a problemática das situações de grave emergência em âmbito financeiro público; o campo da concepção de factos passados, e da abrangência ou exclusão de âmbito de tal regime das leis mais benévolas; e das leis que

---

<sup>64</sup> V.g. o supra descrito anteriormente à entrada da Lei Constitucional nº 1/97 de 20 de Setembro.

alterem, para mais ou para menos, as taxas da pressão fiscal e o objecto e regime dos benefícios fiscais<sup>65</sup>.

Vítor Faveiro<sup>66</sup> resolve a problemática enunciada da seguinte forma:

- a) Quanto à problemática das ilegalidade ou legalidade constitucional das leis substantiva que, expressa ou implicitamente, se reportem a factos ou situações passadas devem considerar-se os novos preceitos do n.º 3, do art. 103.º da Constituição e do n.º 1 do art. 12.º da Lei Geral Tributária como confirmativas e aclaradoras da garantia de não retroactividade das leis fiscais que afectem as bases da capacidade contributiva das pessoas, das coisas, e dos valores tomados pela lei vigente ao tempo da incidência da lei – princípio subjacente ao n.º 3 do art. 18.º da Constituição. Nesta sequência, importa ter em conta a jurisprudência do Tribunal Constitucional sobre a temática da retroactividade em situações públicas de premência do interesse superior aos da ordem normal e corrente, que pode, eventualmente, vir a afectar a segurança do princípio em causa.

Relativamente a uma lei que, em certo ano da década de 70 criou um imposto extraordinário sobre os lucros das sociedades do exercício anterior, o Tribunal Constitucional estabeleceu a jurisprudência que pela doutrina e pela administração foram acatadas, de que as leis que expressamente declarem o seu efeito retroactivo em matéria tributária podem considerar-se como não feridas de inconstitucionalidade quando o seu estabelecimento assente em razões de premência de ordem financeira estadual que se sobreponham aos pressupostos de ordem jurídica de certeza e segurança das situações jurídicas individuais. Caberia então ao

---

<sup>65</sup> Sobre o mesmo assunto vide JOSÉ CASALTA NABAIS, in *Direito Fiscal*, pág. 145, quando afirma que: “o princípio da segurança jurídica, insito na ideia do Estado de Direito democrático, está longe, porém, de ter sido totalmente absorvido pelo novo preceito constitucional ( art. 103.º, n.º 3). É certo que ele deixou de servir de balança na ponderação nos bens jurídicos em presença quando estamos perante um imposto afectado de retroactividade verdadeira ou própria. Quando tal acontecer, a solução está agora ditada, urbi et orbi, na Constituição, não podendo os órgãos seus aplicadores, sem violação dela, proceder a uma ponderação casuística.”

<sup>66</sup> Cfr. VÍTOR FAVEIRO, in o *Estatuto do Contribuinte*, A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito, pág. 932 e ss

aplicador de leis expressamente reportadas a factos ocorridos em exercícios anteriores, analisar os caracteres de tais leis, a sua natureza e fundamento, e o seu enquadramento na ordem geral da política financeira, expressa ou implicitamente revelada nas manifestações do Governo ou da Assembleia da República sobre a programação orçamental, a gestão dos fundos públicos, e as características excepcionais da situação conjuntural do País e sua relação com os princípios e interesses fundamentais da ordem colectiva de certeza e segurança das situações jurídicas e do respectivo objecto económico e social; e concluir se, sem tais leis, a ordem económica, a ordem social, a ordem política de autenticidade nacional, poderiam sobreviver, ou continuar a realizar-se sem hiatos e com dignidade.

Sucede que esta teoria, e as situações de gravidade que a fundamentam, não era exclusiva do teor da Constituição anterior à redacção actual do n.º 3 do art. 103.º, podendo ocorrer perante tais disposições, em termos semelhantes, em graves crises de ordem financeira nacional. E daí a necessidade de se considerarem certos caracteres específicos da ordem tributária contemporânea, de índole sócio-personalista, que não foram vistos aquando da aplicação daquela jurisprudência na década de 70.

Importa, no objecto das leis tributárias que se sucedem no tempo, em que a lei nova tributa certas pessoas com base na capacidade revelada em período anterior por certos factos ou eventos nele ocorridos, ter em atenção se tal capacidade ainda se mantém no novo período ou se no período anterior se extinguiu; na verdade, no segundo caso, carece à problemática geral da retroactividade, mo problema concreto da falta de objecto quanto ao novo imposto. E isto tanto pode suceder quanto a leis que criem impostos novos de natureza real sobre coisas, bens ou valores que existiam em certo período mas já não existem no período imediato, como em relação aos impostos pessoais que tomem por base a revelação de

capacidade contributiva do seu titular no período anterior, pois que a capacidade decorrente de tais coisas, factos ou valores pode já não existir no período em que o novo imposto é criado.

- b) Quanto à sucessão de leis mais benévolas, à alteração das taxas de quotidade da carga tributária, e o da alteração do regime de benefícios fiscais já estabelecidos.

O contribuinte tem, estatutariamente, direito a opor-se à retroactividade das leis que afectem os seus direitos e interesses legalmente protegidos, quanto a factos ou situações tributárias ocorridas e constituídas anteriormente à sua entrada em vigor.

Se, contra a actual lei expressa do nº 1 do art. 103º da Constituição e do nº 1 do art. 18º da Lei Geral Tributária, forem publicadas leis novas que afectem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes constituídos anteriormente à lei nova ou relativos a factos ocorridos antes dela, tem o contribuinte direito de se recusar ou se opor à sua exigência. Se, em conjuntura excepcional da ordem financeira, económica, social ou política, forem publicadas leis tributárias com efeito retroactivo, com base na jurisprudência do Tribunal Constitucional sobre a constitucionalidade de leis retroactivas estabelecidas por razões de premência da ordem financeira estadual que se sobreponham os pressupostos da ordem jurídica da certeza e segurança das situações jurídicas individuais, tal qualificação só é constitucionalmente aceitável se o grau de premência for de tal modo que, se o Estado, não poder recorrer a outros meios para salvar a situação de grave perturbação, se evidenciarem perspectivas de perda, pela colectividade, de valores essenciais e dos princípios que a regem.

Na eventual ocorrência de tal evento, há sempre necessidade de a lei nova assentar nos pressupostos da capacidade contributiva das pessoas ou das coisas a que respeita a incidência, e a existência de tais elementos no domínio da lei nova, sob pena de falta de objecto do novo imposto.

No que respeita à sucessão de leis mais benévolas, só têm eficácia aquelas em que expressa ou inequivocamente, a lei nova extinga as situações tributárias constituídas no domínio das leis anteriores, pois que as situações de dever de contribuir, na base da capacidade contributiva, se constituem no domínio da lei vigente no momento em que ocorrem os factos tributários nelas tipificados, não sendo por isso afectadas por leis posteriores salvo expressa dispensa por lei de natureza político-financeira.

Assim é designadamente quanto às taxas de quotidade da carga tributária individual; quer a lei nova as agrave quer as beneficie.

No que respeita aos benefícios fiscais na sucessão de leis tributárias, as leis novas possam criar benefícios que as anteriores não contemplem; alterar os regimes de benefícios estabelecidos em leis anteriores, ampliando-as no seu objecto, o termo e efeito favoráveis ou diminuindo-as criando para elas requisitos e exigências mais gravosas; ou extinguindo-as pura e simplesmente.

Quanto às leis que alterem em termos de restrição, extinção ou agravamento de benefícios ou de proposições e situações contratuais de mutação de regimes contributivos, não podem, obviamente, ser aplicados às situações em que seja manifesta a constituição ou fruição de direitos adquiridos.

A defesa do direito do contribuinte de não retroactividade das leis pode exercer-se através de impugnação do acto tributário em que a lei em causa seja aplicada, ou através de recurso ao Tribunal Constitucional para a declaração da sua inconstitucionalidade.

## **B) O PRINCÍPIO DA TIPICIDADE**

A segunda garantia dos contribuintes que vamos analisar, com interesse para o nosso trabalho, é o **PRINCÍPIO DA TIPICIDADE**.

Como dissemos supra o princípio da legalidade desdobra-se em dois aspectos ou segmentos: no princípio da reserva de lei (formal) e no princípio da reserva material (de lei).

Após termos analisado com detalhe o primeiro aspecto, vamos, se bem que resumidamente, deter-nos, agora, sobre este segundo aspecto, não menos importante.

Como vimos o princípio da reserva de lei (formal) implica que haja uma intervenção de lei parlamentar, seja esta uma intervenção material a fixar a própria disciplina dos impostos, ou uma intervenção de carácter meramente formal, autorizando o Governo-legislador, as assembleias legislativas regionais ou as assembleias das autarquias locais a estabelecer, dentro de certas coordenadas que não-de constar da respectiva lei de autorização, essa disciplina (arts. 165º, nº 1, al. i) 1ª parte, 227, nº 1, al. i) e 238º, nº 3, da CRP).

A reserva absoluta de lei formal significa que à lei cumpre determinar quais as realidades de facto que poderão ser objecto de tributação e quais os sujeitos que não-se ficar adstritos à obrigação de pagar o imposto.

Mas, porque gerais e abstractas, as leis não identificam os factos nem as pessoas a quem, em concreto, respeitam as normas nelas contidas.

O que implica conceder à Administração uma certa margem de liberdade de acção, quer na descoberta e identificação dos factos, quer da sua qualificação de harmonia com a previsão normativa.

Daí que, à semelhança do Direito Penal, se tenha estabelecido em Direito Fiscal, o princípio da necessária tipificação específica dos factos ou qualidades que, dentro do tipo genérico previsto na norma de incidência, não-de constituir o objecto do imposto.

Deste modo, ao lado do “*nullum crimen, nulla poena sine lege*” a doutrina estabeleceu quanto ao Direito Fiscal a regra do “*nullum tributum sine lege*”.<sup>67</sup>

Por seu lado, o princípio da reserva material de lei, geralmente referido por princípio da tipicidade, exige que a lei (lei da Assembleia da República, decreto-lei autorizado, decreto legislativo regional ou regulamento autárquico) contenha a disciplina tão completa quanto possível da matéria reservada, matéria que, nos termos do nº 2 do art. 103º da CRP, integra,

---

<sup>67</sup> Neste sentido cfr. DOMINGOS PEREIRA DE SOUSA, As Garantias dos Contribuintes, ob. cit. p. 101 e, ainda, cfr. ALBERTO XAVIER, Manual...cit. p. 119 e ss; SOARES MARTÍNEZ, Manual ...cit. pp. 105-106.

relativamente a cada imposto, a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes, sendo certo que, quanto às garantias dos contribuintes, a reserva apenas é exigida se e na medida em que estas sejam objecto de restrição ou condicionamento e já não quando forem objecto de ampliação ou alargamento.

O princípio da tipicidade impõe que a norma tributária contenha a previsão dos tipos gerais e abstractos de factos e sujeitos abrangidos e que o faça de uma forma exaustiva, estabelecendo os critérios que hão-de presidir à determinação do conteúdo e valor das respectivas situações jurídicas.

O princípio da tipicidade tributária enquanto expressão da reserva absoluta de lei formal, surge como instrumento privilegiado da negação do arbítrio, do subjectivismo e da discricionariedade da Administração na subsunção dos factos aos elementos do tipo normativo.

A lei deve abranger todas as normas relativas à incidência real ou objectiva (material, temporal, quantitativa e espacial), à incidência pessoal ou subjectiva (sujeitos activo e passivo, incluindo nestes o contribuinte, os responsáveis, os substitutos, etc.), à taxa, e aos benefícios fiscais.

E deve abranger estas matérias quer se trate da criação ou aumento dos impostos como da sua extinção ou diminuição, pois que, como afirmou o TC, não pode interpretar-se restritivamente a reserva de competência da Assembleia da República em matéria fiscal, de forma a não considerar abrangidas por elas as normas que não beneficiem os contribuintes, apoiando-se para tanto no fundamento democrático e não exclusivamente liberal do princípio da legalidade fiscal.

Em contrapartida, a reserva de lei decorrente do princípio da legalidade fiscal não abrange qualquer outra matéria fiscal. Designadamente, não abrange a liquidação e cobrança dos impostos, momentos estes cuja disciplina não está assim sujeita ao princípio da legalidade fiscal, mas apenas ao princípio geral da legalidade da administração pública<sup>68</sup>.

---

<sup>68</sup> Cfr. CASALTA NABAIS, in *Direito Fiscal*, Almedina pág. 135 e ss..

## VI - A PROTECÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

Ultrapassada a questão de saber se o art.106º, nº 3, da CRP de 1976 - actualmente, art.103º, nº 3 - consagra ou não um direito fundamental, tendo nós optado pela solução afirmativa, cumpre-nos, agora, a propósito da Protecção dos Direitos, Liberdade e Garantias Fundamentais tratar dos meios ou instrumentos legais disponíveis no ordenamento jurídico para dar operatividade a essa protecção (= remédios dos direitos fundamentais).

*“Desde sempre o princípio romanista da nulidade das obrigações fiscais se apresentou como meio de defesa do contribuinte contra as pressões fiscais abusivas. No entanto, assistiu-se a uma atitude de obediência incondicional às exigências tributárias por parte dos doutores da igreja durante os primeiros séculos do Cristianismo, na base de uma interpretação rígida das passagens dos Evangelhos respeitante ao dinheiro de César (S. Mateus 22, S. Marcos, 12, e S. Lucas, 20), e da Epístola de S. Paulo aos Romanos (13). Mas, pelo menos a partir de S. Tomás de Aquino, mostra-se uma reacção para a qual os tributos criados no interesse pessoal dos «príncipes» não obrigam, assim como não obrigam as leis alheias à realização do bem comum. Necessariamente, também na base dos Evangelhos e da referida Epístola de S. Paulo segundo S. Mateus, Cristo duvidou da legitimidade do tributo, pagando-o apenas para evitar o escândalo. E S. Paulo aconselhou o pagamento do imposto a quem é devido, mas tal conselho não exclui, antes postula, a apreciação da legitimidade da exigência.*

*Não se trata apenas de uma condenação moral ou política, por parte dos canonistas. Mas de uma afirmação de ilegitimidade, aliada ao correspondente **direito de resistência**, ainda que resistência passiva, sem violência nem escândalos. Os «príncipes» não podem exigir dos súbditos seja o que for para além do indispensável à utilidade comum. Pelo que são ilegítimos tanto os tributos destinados a satisfazer o interesse pessoal dos governantes como os determinados por «gastos desordenados e imoderados».*

*A doutrina medieval, na sequência de S. Tomás, definiu com clareza e generalidade o princípio da subordinação dos tributos ao bem comum sem o que as exigências do poder eram qualificadas como «rapinas».*

*Esta orientação enraizou-se, e dos textos dos canonistas passou aos dos juriconsultos mantendo-se, pelo menos, até ao século XVIII. Entre os autores portugueses que seguiram tal orientação importa citar o quinhentista Diogo de Sá Velasco de Gouveia, e, já no século XVIII, Leitão de Lima. A evasão fiscal perante o imposto injusto, ilícito, imoderado, sem causa no bem comum, na utilidade social, não era pecaminosa. Assim, o entenderam Luís de Molina, João Gutierrez, muitos outros tratadistas. E Francisco Suarez, o mestre seiscentista de Coimbra e de Salamanca, reflectindo o entendimento comum da sua época, ao menos nos países católicos, reconheceu o direito de resistência contra a tributação injusta, aconselhando apenas que essa resistência se processasse sem escândalo. Tal doutrina foi conservada em Portugal, servindo de fundamento à «Justa Aclamação do Sereníssimo Rey de Portugal D. João, o IV», de Velasco de Gouveia (1644).*

*A ligação do tributo a uma causa legítima apresenta-se-nos, nessa época, como da essência mesma da tributação.*

*E esta doutrina da justa causa do imposto enraizou-se de tal modo que, em plena época pombalina, Leitão de Lima a defendeu nos seus Comentários aos artigos das sisas publicados em 1759. Aí sustenta o seu autor, que o príncipe não pode estabelecer novas sisas sem «justíssima causa». Se criasse tributo sem causa, nem por isso os súbditos poderiam revoltar-se ou conspirar, mas ser-lhe-ia permitido resistir aos comandos, embora evitando escândalo ou perturbação pública.»<sup>69</sup>*

Com o advento do Constitucionalismo, esta ideia de causa legítima dos impostos não foi posta de lado. E encontra-se em relação directa com o princípio da legalidade garantido pelo direito de defesa dos contribuintes contra os erros de aplicação das leis e do direito de resistência contra procedimentos ilegais.

Os contribuintes têm uma pretensão legítima a que a actividade administrativa fiscal decorra conformemente à lei, e bem assim que esta última lhes confira, para tutela dessas pretensões, adequados meios de defesa da legalidade.

---

<sup>69</sup> Vide sobre esta matéria SOARES MARTÍNEZ, Manual ... ob. cit. págs. 182 a 1184.

Primeiro analisemos os meios de defesa gerais dos cidadãos contra os “atentados” que o Estado, onde se inclui a Administração, e os Tribunais fazem à nossa Constituição.<sup>70</sup>

## **A) PROTECÇÃO NÃO JURISDICCIONAL**

### **1. O direito de resistência (art. 21º)**

O direito de resistência individual é a *última ratio* do cidadão que se vê ofendido nos seus direitos, liberdades e garantias por actos do poder público ou por acções de entidades privadas (é uma consequência da aplicabilidade directa dos direitos fundamentais).

### **2. Direito de petição**

#### *2.1. Em relação aos órgãos de soberania (art. 52º)*

É um direito político que tanto se pode dirigir à defesa dos direitos pessoais (queixa ou reclamação) como à defesa da Constituição, das leis ou do interesse geral. Pode exercer-se individual ou colectivamente perante quaisquer órgãos de soberania ou autoridades.

#### *2.2. Em relação ao Provedor de Justiça (art. 23ª)*

Os poderes de apreciação do Provedor de Justiça relativos às queixas apresentadas pelos cidadãos foram restringidos à «actividade administrativa» (Lei nº 81/77, de 22 de Novembro de 1977). Não obstante esta delimitação legal, a função do Provedor não se limita à defesa da legalidade, cabendo-lhe «providenciar e reparar injustiças» praticadas quer por ilegalidade quer por «parcialidade», ou «má administração».

### **3. Transparência administrativa**

Consubstancia-se em:

- Os cidadãos participarem na formação das decisões ou deliberações que lhes disseram respeito (art. 267º, nº 4);

---

<sup>70</sup> JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO, Direito Constitucional, 4ª Edição, págs. 505 e ss.

- Os cidadãos terem o direito de ser informados pela Administração, sempre que o requeiram, sobre o andamento dos processos em que sejam directamente interessados, bem como o de conhecerem as resoluções definitivas que sobre eles forem tomadas (art. 268º, nº 1);

- Os cidadãos serem esclarecidos objectivamente sobre os actos do Estado e demais entidades públicas e de serem informados pelo Governo e outras autoridades acerca da gestão dos assuntos públicos (art. 48º, nº 2);

- Os cidadãos serem notificados dos actos administrativos com eficácia externa que não tenham de ser oficialmente publicados (art. 268º, nº 2);

- Serem expressamente fundamentados os actos administrativos com eficácia externa lesivos de direitos ou interesses legalmente protegidos dos cidadãos (art. 268º, nº 2);

## **B) Protecção Jurisdicional**

### **1. Garantias de acesso ao direito e aos tribunais (art. 20º)**

Os direitos fundamentais dos cidadãos são protegidos através da abertura da via judiciária, que deve conceber-se uma garantia sem lacunas.

### **2. Recurso contencioso contra actos administrativos**

É uma protecção indispensável no Estado de Direito.

### **3. Direito de indemnização**

É também um direito com dignidade constitucional o direito à indemnização do particular por danos resultantes de actos lesivos dos seus direitos ou interesses praticados pelo Estado ou respectivos órgãos.

### **4. Direito a suscitar o incidente de inconstitucionalidade**

Perante a lesão dos seus direitos por leis inconstitucionais, os particulares podem levantar o incidente de inconstitucionalidade, devendo os tribunais desaplicar a norma que julgarem inconstitucional (arts. 208º e 208º, nº 1)

### **5. O «habeas corpus»**

Na senda da tradição da Magna Carta, a Constituição Portuguesa consagrou o direito de «habeas corpus», ou seja, o direito de reagir contra o abuso de poder, por virtude de prisão ou detenção ilegal, requerendo aos tribunais a cessação imediata da situação. De salientar que a Constituição ao admitir que a providência de «*habeas corpus*» possa ser requerida pelo próprio ou por qualquer cidadão no gozo de direitos políticos (art. 31º, nº 2), consagrou uma espécie de acção popular ampliadora do âmbito da competência subjectiva para o pedido de «*habeas corpus*».

### **6. Direito de Acção Popular**

Através do direito de acção popular, consagrado no art. 52º, o cidadão poderá eventualmente defender os seus direitos, reagindo, contra a usurpação ou lesão de bens ou direitos das autarquias locais ou contra deliberações dos órgãos das autarquias.

### **7. Protecção a nível supranacional**

Com a ratificação da Convenção Europeia dos Direitos do Homem os cidadãos portugueses podem, hoje, nos termos dos arts 28º e seguintes daquela Convenção, recorrer individualmente através de petições para a Comissão dos Direitos do Homem (cfr. art. 8º, nº 2)

No que se refere especificamente aos contribuintes, estes têm à sua disposição, para além de alguns destes meios de defesa enumerados, um outro meio de defesa que a Constituição consagrou no art. 103º, nº 3, ou seja, “**O DIREITO DE RESISTÊNCIA FISCAL**”, o qual vai ser, de seguida, objecto de estudo aprofundado, inserido no tema das consequências da violação do princípio da legalidade.

Contudo, somos de opinião que ainda não se foi tão longe quanto se deveria ter ido.

Já que, os contribuintes, pela posição infra-ordenada que ocupam na relação jurídico-fiscal, não têm meios de defesa que garantam, de forma

imediate e concreta, a inviolabilidade dos seus direitos, liberdades e garantias em matéria fiscal perante a Administração Tributária.

Daí que, aos contribuintes deveria ser concedido o recurso à acção directa, tal como se encontra prevista para o Direito Penal, nas situações em que não fosse possível recorrer em tempo útil ao tribunal para afastar ou repelir uma agressão ilegal.

## **VII - CONSEQUÊNCIAS DA VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE**

Consagrando o Direito de Resistência, encontra-se o art. 103º, nº 3º, da actual Constituição: “*Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.*” É o que chamamos de Direito de Resistência Fiscal dos cidadãos a não pagarem impostos inconstitucionais, retroactivos ou cuja liquidação e cobrança seja ilegal.

Aqui chegados, adiante-se, desde já, ser esta a pedra de toque do trabalho que nos propusemos encetar.

Trata-se de um tema assaz complexo, controverso e muito pouco explorado – sobre o qual é ainda escassa a bibliografia existente – em relação ao qual não temos a veleidade de oferecer soluções, mas tão só expor algumas das nossas dúvidas e reflexões que, aqui e acolá, seguem caminhos não coincidentes com alguma doutrina e com a nossa jurisprudência no concernente às implicações daquele direito de resistência e do princípio da legalidade em matéria das garantias dos cidadãos.

É unânime, segundo se crê, o entendimento de que a violação do princípio da legalidade gera uma verdadeira **inconstitucionalidade material**.

Neste sentido vide José Manuel M. Cardoso da Costa<sup>71</sup> quando afirma: “*Como corolário do princípio da legalidade (...) resulta que são de considerar inconstitucionais os regulamentos autónomos que intervenham na esfera*

---

<sup>71</sup> Cfr. JOSÉ MANUEL M. CARDOSO DA COSTA, in Curso de Direito Fiscal, Livraria Almedina, págs. 179 e ss.

reservada em exclusivo à função legislativa. E, apesar de a irregularidade de tais diplomas se traduzir aparentemente num simples vício de competência, parece dever entender-se que se trata aí de uma verdadeira inconstitucionalidade material: com efeito, a exigência do art. 70º da Constituição, embora respeite à forma a utilizar na definição dos elementos essenciais dos impostos, tem o alcance de uma garantia material dos cidadãos, é uma das garantias fundamentais que a Constituição lhes reconhece (art. 8º, nº 16, da CRP de 1933). Ora, sendo assim, isto é, considerando-se materialmente in<sup>72</sup>constitucionais esses regulamentos, torna-se possível aos tribunais recusarem a sua aplicação, mesmo quando eles sejam promulgados pelo Presidente da República.”

Quanto à inconstitucionalidade material ainda acrescenta que: “... este tipo de inconstitucionalidade se verifica todas as vezes que houver ofensa de um direito, liberdade ou garantia fundamental – por isso que é justamente em tal hipótese que o legislador constituinte deseja ver paralisada pelos tribunais a eficácia dos diplomas ordinários ou regulamentares. (...) se é certo traduzirem-se os direitos fundamentais, em regra, em exigências ou limites ao conteúdo das normas sub-constitucionais (é esta a razão por que, também em

---

<sup>72</sup> No sentido indicado se pronunciaram o Prof. PESSOA JORGE, Curso, p. 109 (agora também poderão os impostos ser criados por decreto-lei?, cit., nºs 14 e 15), e o Prof. TEIXEIRA RIBEIRO, Os princípios constitucionais..., p.11.

“Deve, contudo, chamar-se a atenção para o facto de, ao considerar como materialmente inconstitucionais tais regulamentos, estarmos a pressupor uma noção de **inconstitucionalidade material** que diverge da tradicionalmente adoptada, quer na doutrina estrangeira, quer entre nós (...).

Com efeito, é clássico definir a inconstitucionalidade material, doutrinal ou substancial, como aquela que se refere à regra de direito e se traduz num «contraste entre dois princípios normativos» - o que consta do diploma ordinário ou regulamentar e aquele outro, que tal diploma infringe, inscrito na Constituição (...); e na verdade sempre se tem entendido entre nós, de modo praticamente invariável, que são justamente os vícios deste tipo, os vícios de conteúdo – isto é, «os resultantes de se proibir, ordenar ou permitir alguma coisa que a Constituição não autoriza» - aqueles cuja apreciação é confiada sem reservas aos tribunais (v. também por todos, Prof. José Carlos Moreira, Fiscalização Judicial da Constituição, no «Boletim da Fac. Direito de Coimbra», vol. XIX (1943), p. 357 – reproduzido nas suas lições de Direito Constitucional, Coimbra, 1960, p. 153).

Ora, não ocorrendo nos regulamentos tributários em causa nenhum vício de conteúdo (no sentido apontado), o motivo com base no qual eles podem ser havidos como materialmente inconstitucionais é forçosamente outro, que se assinalou: os de esses regulamentos violarem uma das garantias fundamentais constitucionalmente asseguradas. Nesta perspectiva, pois, o decisivo para qualificar uma norma como materialmente inconstitucional não será tanto (ou não será apenas) a circunstância de o comportamento nela prescrito ser contrário à Constituição, mas sobretudo (ou também) o facto de ela envolver – pelo seu conteúdo ou pela sua forma – uma ofensa de qualquer dos direitos, liberdades ou garantias fundamentais constitucionalmente reconhecidas, uma ofensa, numa palavra, de qualquer dos princípios materiais da Constituição...”

regra, a inconstitucionalidade material se cifra num vício de conteúdo dos diplomas), sucede que nalguns casos – como justamente no do art. 8º, nº 16 (da Constituição de 1933) – o seu alcance é antes (ou é também) o de exigir que dadas normas revistam uma certa forma ou sejam emitidas por certo ou certos órgãos, isto é, sucede que nalguns casos eles vêm antes (ou também) a consistir num direito a uma certa forma ou ao exercício de certa competência.”

No mesmo sentido vide António Braz Teixeira<sup>73</sup>: “Quais as consequências que advirão da violação do art. 106º? As normas ou os diplomas que desrespeitem a definição de competência que dele decorre enfermarão de simples inconstitucionalidade orgânica e formal, por emanarem de entidade inconstitucionalmente incompetente para legislar em matéria fiscal e por não revestirem a forma de lei ou padecerão de verdadeira inconstitucionalidade material, por infringirem o disposto na Constituição?”

Na vigência da Constituição de 1933, a generalidade da doutrina e da jurisprudência entendia que a violação dos arts. 70º ou 93º daquela implicava uma verdadeira inconstitucionalidade material, pois que o desrespeito de qualquer destes preceitos equivalia ao estabelecimento de impostos em desarmonia com a Constituição, o que vinha a traduzir-se, por sua vez, na violação do preceituado no nº 16 do art. 8º, atribuindo ao contribuinte o direito de não pagar impostos e de resistir legitimamente às exigências abusivas do Fisco.

Dada a similitude de regime existente entre os dois textos constitucionais no que se refere ao modo de conceber o princípio da legalidade, afigura-se que aquele entendimento se mantém válido face à Constituição de 1976, ou seja, que a violação do disposto no nº 2 do art. 106º ou na al. o) do seu art. 167º constitui uma verdadeira **inconstitucionalidade material**, conclusão que o nº 3 do art. 106º vem reforçar ao consagrar uma garantia dos contribuintes idêntica à constante do nº 6 do art. 8º da Constituição de 1933.

Assim sendo, não podem tais normas ser aplicadas pelos tribunais, competindo ao Conselho da Revolução declarar a sua inconstitucionalidade com força obrigatória geral (Const., art. 280º, nº 2) e podendo os contribuintes

---

<sup>73</sup> Cfr. ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA, in Princípios de Direito Fiscal, ed. Almedina, págs. 80 e 81.

*recusar-se legitimamente a pagar impostos que porventura lhes venham a ser exigidos com base nessas mesmas normas (Const. Art. 106º, nº 3).”*

Quanto à violação do princípio da legalidade, também escreve A. L. Sousa Franco<sup>74</sup>: “ *A consagração do princípio da legalidade na Constituição de 1976 é, aliás feita com tal força, que é atribuído mesmo, no art. 106º, nº 3, um direito de resistência aos contribuintes em relação aos impostos que não forem criados nos termos da Constituição, os quais são inexistentes; além de lhes serem facultados por lei os meios de reclamação e recurso («garantias») que a lei formal estabelece, por se entender que a falta de meios para exercer um direito equivale à denegação prática desse direito.»*

Na actual Constituição continua a ter perfeito cabimento a tese da inconstitucionalidade material das normas, em consequência da violação do princípio da legalidade, com a diferença de que, agora a competência para declarar a inconstitucionalidade pertence ao Tribunal Constitucional.

## **VIII - OS EFEITOS DA INCONSTITUCIONALIDADE**

Ora, é exactamente aqui que reside o problema que nos propomos tratar. Já que, a jurisprudência tem vindo a pugnar por uma tese que julgamos não ser a mais correcta.

Vejamos sobre o assunto um insigne Professor de Coimbra, José Joaquim Gomes Canotilho<sup>75</sup>: “*Se o controlo da constitucionalidade dos actos normativos é um dos meios de defesa e garantia da força normativa da Constituição, impõe-se logicamente que as violações das normas e princípios constitucionais captadas em sede de fiscalização judicial sejam acompanhadas de **sanções adequadas**. Trata-se, pois, de saber qual a reacção da Constituição perante actos normativos comprovadamente desconformes com as suas normas e princípios. O princípio da prevalência da Constituição não deixa margem para dúvidas relativamente à sanção geral aplicável a um acto normativo colidente com o parâmetro normativo-constitucional – **Inconstitucionalidade**. Mas como se configura a*

---

<sup>74</sup> Cfr. A. L. SOUSA FRANCO, in Direito Financeiro e Finanças Públicas, Vol. II, pág. 314.

<sup>75</sup> Cfr. JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO, in Direito Constitucional, 4ª edição, ed. Almedina, págs. 728 e ss.

*inconstitucionalidade? Quais os vícios dos actos normativos susceptíveis de serem «denunciados» em sede de controlo jurisdicional e cuja verificação conduz à sanção da inconstitucionalidade?»*

### **A) A inconstitucionalidade na doutrina clássica**

A figura da inconstitucionalidade era considerada pela doutrina clássica como uma figura unitária, pois toda e qualquer lei denunciada como enfermando de vícios materiais, formais, orgânicos ou procedimentais, deveria considerar-se como inconstitucional e, conseqüentemente, nula *ipso jure*.

Analisemos a teoria da nulidade do direito privado que influenciou neste, como noutros domínios, a elaboração doutrinal juspublicística e, em especial, a teoria das nulidades em direito constitucional. Uma lei inconstitucional é nula em que sentido: no sentido de inexistência ou da ineficácia? No sentido da nulidade absoluta, radical ou de pleno direito ou no sentido de anulabilidade ou nulidade relativa?

- **Quanto à Ineficácia:**

A figura da ineficácia abarca dois tipos fundamentais: a nulidade e a anulabilidade. A primeira costuma designar-se também por nulidade absoluta, radical ou de pleno direito (*ipso jure*), e a segunda é também chamada nulidade relativa. Resumidamente, considera-se um acto nulo, com nulidade absoluta, quando um acto é intrinsecamente inválido, faltando-lhe elementos essenciais para a sua perfeição. Daí as seguintes consequências: carência, *ab initio*, de efeitos jurídicos, sem necessidade de impugnação prévia; invalidade imediata, *ipso jure*, do acto; carácter geral da invalidade e impossibilidade da sua sanção ou confirmação. A nulidade absoluta implica, portanto, ineficácia do acto por si mesmo, sem necessidade de intervenção do juiz. Isto não significa que não seja de aceitar um pedido de declaração de nulidade, com a única finalidade de destruir a aparência do acto, aparência esta susceptível de originar resistência por parte de terceiros. Além disso, a nulidade absoluta tem carácter geral, podendo

qualquer pessoa invocá-la a seu favor e contra quem quer que seja (*erga omnes*). Finalmente o juiz pode e deve, *ex officio*, por sua iniciativa, **e em qualquer momento**, apreciar a nulidade. Diz-se em qualquer momento, porque a nulidade absoluta não está sujeita a prazos de prescrição ou de caducidade, não sendo também passível de confirmação.

Por seu turno, a anulabilidade não toca nos elementos intrínsecos do acto, tendo efeitos menos rigorosos e mais limitados: tem de ser invocada pelos interessados dentro de um certo prazo, não operando *ipso jure* nem tendo eficácia geral.

- **Quanto à inexistência:**

Não obstante, a questionabilidade desta figura em sede de direito privado, um certo sector da doutrina admite a categoria da inexistência para reforçar a ideia de impensabilidade, irrecognoscibilidade e, portanto, da própria ocorrência do acto. A justificação do recurso a esta figura radica, algumas vezes, no facto de ser necessário considerar um acto a que faltam os elementos essenciais como um acto nulo, mas como não pode haver nulidade que não esteja pré-fixada na lei, a figura da inexistência conduzirá às mesmas consequências sem ser exigível a sua previsão legal.

O insigne Professor Carlos Alberto Da Mota Pinto<sup>76</sup> ainda acrescentava que: “*a inexistência é uma figura autónoma, com consequências mais graves do que a nulidade e a anulabilidade. Daí que possa ser invocada a todo o tempo, independentemente de declaração judicial.*”

## **B) A inconstitucionalidade no direito constitucional vigente**

Os ensinamentos da doutrina civilística podem ser transferidos para o direito constitucional, da seguinte forma:

- Inconstitucionalidade e nulidade não são, como vimos, conceitos idênticos;

---

<sup>76</sup> Cfr. CARLOS ALBERTO DA MOTA PINTO, in Teoria Geral do Direito Civil, 3ª edição, Coimbra Editora, Lda., pág. 608 e ainda, sobre esta temática, cfr. RUI DE ALARCÃO, A Confirmação dos Negócios Anuláveis, Coimbra, 1971, pp. 33 ss; MANUEL DE ANDRADE, Teoria Geral da Relação Jurídica, Vol. II, pp. 411 ss.

- A nulidade é um resultado da inconstitucionalidade, isto é, corresponde a uma reacção de ordem jurídica contra a violação das normas constitucionais;
- A nulidade não é uma consequência lógica e necessária da inconstitucionalidade, também a inconstitucionalidade é susceptível de várias sanções, diversamente configuradas pelo ordenamento jurídico – inexistência, nulidade, ineficácia e irregularidade.

### 1. O problema em face da Constituição

Para J. J. Gomes Canotilho<sup>77</sup>, in Direito Constitucional, Almedina, a Constituição parte de um esquema dual no que respeita aos graus de invalidade dos actos legislativos:

- a) nulidade-inexistência;
- b) nulidade.

Com efeito, estabelece expressamente quais os requisitos de actos normativos, cuja ausência origina o vício de inexistência: promulgação, assinatura e referenda. Nada mais se diz quanto ao regime das nulidades dos actos normativos que resultam da inconstitucionalidade.

A seguirmos a orientação tradicional, diríamos que as restantes nulidades se reconduzem aos esquemas da nulidade *ipso jure*. A inconstitucionalidade de um acto normativo teria, como consequência necessária, a nulidade absoluta, porque o princípio fundamental da não contradição da ordem jurídica postula a validade exclusiva das normas hierarquicamente superiores, ou seja, das normas constitucionais.

Teríamos, por conseguinte, numa tentativa de aproximação, o **seguinte regime constitucional**: (1) **inexistência** para os actos a que faltam certos requisitos, considerados essenciais pela Constituição; (2) **nulidade** quando a contradição não resultar da falta de um requisito da própria existência do acto.<sup>78</sup>

---

<sup>77</sup> J. J. CANOTILHO<sup>77</sup>, in Direito Constitucional, 4ª Edição, Almedina, pág. 733 e ss.

<sup>78</sup> Cfr. J. J. GOMES CANOTILHO, Direito Constitucional, 4ª Edição, Almedina, pág. 734: “Um outro ponto que merece atenção é o de saber se, além dos actos expressamente considerados como inexistentes, não haverá outros

Também nestes casos o contraste com a Constituição é de tal modo grave que a melhor sanção, em face da Constituição, é considerá-los como actos impensáveis, irrecognoscíveis, inexistentes.<sup>79</sup>

O facto de os actos normativos se considerarem **inexistentes** não elimina a possibilidade de fiscalização nem torna sequer supérflua esta fiscalização. As razões de certeza e segurança podem apontar a favor de uma declaração de inexistência (ex.: de uma lei a que falte promulgação).

### **1.1 O sentido da inexistência**

O termo utilizado é o de nulidade-inexistência. Qual a sanção da inexistência? (1) realçar a improdutividade total de certos actos normativos a que faltam certos requisitos; (2) considerar a inexistência como consequência jurídica da nulidade (o acto inexistente é ainda um acto e não um «não acto»). Daí que:

- (1) A Constituição pretendeu equiparar certas aparências de actos (ex: uma lei promulgada mas não aprovada sempre tem a aparência de lei; uma lei publicada no Diário da República, mas não promulgada, pode também ter a aparência de lei; uma lei promulgada e publicada mas não referendada apresenta-se, igualmente, com aparência de acto legislativo) a actos que nem sequer tenham ocorrido ou existido. Daí a designação de inexistência.

---

*casos em que é legítimo falar de inexistência. Já vimos que a figura da inexistência tem possibilidades expansivas não reconhecidas à figura da nulidade, que deve ser pré-fixada por lei. Ora, parece não ser forçado admitir-se, como actos inexistentes, os actos viciados de incompetência absoluta ou de carência de competência legislativa (ex: um acto legislativo emanado de um tribunal, um decreto-lei de revisão da Constituição, uma lei votada por uma Câmara já dissolvida).*

Os exemplos que acabamos de apontar são exemplos clássicos, e, como facilmente se deduz, referem-se a vícios formais ou a vícios de pressupostos. Mas a questão deve ser transposta para o campo dos direitos fundamentais, não se limitando à parte organizatória da Constituição. Assim, por ex., uma declaração de estado-de-sítio, deverá considerar-se nula-existente (cfr. art. 19º, nº 3); uma lei que suprima o direito de constituir família é uma lei nula-inexistente.

<sup>79</sup> Cfr. J. J. GOMES CANOTILHO, in Direito Constitucional, Almedina.

(2) Por outro lado, as consequências jurídicas ligadas a tal vício não se diferenciam sensivelmente das consequências que a doutrina associa ao regime das nulidades absolutas e daí a proclamação de tais actos como nulos-existentes.

### **1.2 A nulidade**

A reacção ou sanção típica da ordem constitucional portuguesa contra a inconstitucionalidade dos actos normativos é a sanção da nulidade. Um acto normativo que não preenche os requisitos materiais, formais, orgânicos e procedimentais estabelecidos pela Constituição é um acto inválido, totalmente improdutivo (nulidade absoluta).

### **1.3 A ineficácia**

A Constituição liga a certas irregularidades dos actos normativos uma sanção menos severa – a da ineficácia. Quando os actos normativos reúnem todos os requisitos exigidos para a sua perfeição (=validade), faltando-lhes, porém, elementos necessários à eficácia (ex.: publicação) a sanção é a da ineficácia.

### **1.4 A Irregularidade**

Embora excepcionalmente, a CRP prevê casos de inconstitucionalidade que não afecta nem a validade nem a eficácia do acto normativo inconstitucional. É o que se passa com a inconstitucionalidade orgânica ou formal de tratados internacionais regularmente ratificados, desde que a inconstitucionalidade não resulte da violação de disposição fundamental.

Para Domingos Pereira de Sousa<sup>80</sup>: “...são inconstitucionais as normas que infringem o disposto na Constituição ou os princípios – um desses princípios é, indiscutivelmente, o princípio da legalidade – nela consignados (art. 277º, nº 1), não podendo tais normas serem aplicadas pelo Tribunal.”

---

<sup>80</sup> Cfr. DOMINGOS PEREIRA DE SOUSA, in *As Garantias dos Contribuintes*, Universidade Lusíada 1991, págs. 68 e 69.

Assim, “sendo os impostos inconstitucionais considerados **inexistentes**, resta, em tal caso, ao contribuinte usar o seu direito de resistência, garantia que em nome da legalidade, o Estado-de-Direito, constitucionalmente lhe confere.”

Para o Dr. Miguel Galvão Teles<sup>81</sup>, in Eficácia dos Tratados, cit., nota 197: “... a qualificação que, por virtude do direito de resistência conferido aos cidadãos pelo art. 8º, nº 16 – da Constituição de 1933 – deve ser atribuída aos diplomas que ofendam qualquer dos direitos, liberdades e garantias individuais”, é a da inexistência. “E não vemos que por esta outra via – estava a referir-se à via da mera invocação de um direito de não pagar o imposto criado por diploma formalmente inconstitucional, como chegou a admitir o Prof. Pessoa Jorge – possa obter o resultado pretendido porque, tendo o legislador constituinte reconhecido no art. 123º - da Constituição de 1933 - a competência dos Tribunais para fiscalizarem a conformidade constitucional dos diplomas normativos e tendo aí traçado os limites dentro dos quais esta competência pode exercer-se, não vemos como seja possível fundamentar à margem e fora do quadro desse preceito a faculdade de os tribunais apreciarem certo tipo de vícios de inconstitucionalidade (a não ser que se trate de vícios que acarretem a inexistência dos diplomas por força de preceito constitucional expresso, como por ex., o do art. 81º, nº 9).”

## **IX - FUNDAMENTAÇÃO DAS SANÇÕES APLICÁVEIS À INCONSTITUCIONALIDADE**

Actualmente, é correntemente aceite pela doutrina que os impostos materialmente inconstitucionais são considerados inexistentes.

A fundamentação para uma sanção tão grave é justificada pelo princípio fundamental da não contradição da ordem jurídica que postula a validade exclusiva das normas hierarquicamente superiores, ou seja, das normas constitucionais.

---

<sup>81</sup> Cfr. Dr. MIGUEL GALVÃO TELES, in Eficácia dos Tratados, cit., nota 197.

A Constituição, como fonte positiva de direito, dá validade e fundamento às normas hierarquicamente inferiores. Queremos com isto dizer, escreve o insigne Professor de Coimbra, J. J. Gomes Canotilho<sup>82</sup>, “*que a Constituição vai entendida no sentido de uma norma positiva ou conjunto de normas positivas através das quais é regulada a produção de normas jurídicas. Nesta acepção, a Constituição é uma norma primária sob um duplo ponto de vista genético-funcional, porque regula os processos através dos quais as normas do sistema jurídico podem ser criadas e modificadas; sob um ponto de vista hierárquico, porque a Constituição se situa no topo da pirâmide normativa. A superioridade hierárquica da Constituição relativamente às outras normas implica uma relação axiológica entre a Constituição e essas normas, precisamente porque a sua primariedade postula uma maior força normativa.*”

Não esqueçamos que os actos normativos (leis, decretos-leis, tratados, decretos legislativos regionais, regulamentos) não têm todos a mesma hierarquia, isto é, não se situam num plano de horizontalidade uns em relação aos outros, mas sim num plano de verticalidade à semelhança de uma pirâmide jurídica.

O direito constitucional caracteriza-se, assim, pela sua posição hierárquico-normativa superior relativamente aos outros ramos do direito. Esta superioridade hierárquico-normativa concretiza-se e revela-se em três perspectivas:

1. As normas de direito constitucional constituem uma *lex superior* que recolhe o fundamento de validade em si própria (auto-primazia normativa);
2. As normas de direito constitucional são normas de normas (*norma normarum*), afirmando-se como fonte de produção jurídica de outras normas (normas legais, normas regulamentares, normas estatutárias, etc.);

---

<sup>82</sup> Vide J. J. GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional*, 4ª Edição, Almedina, págs. 601 e ss.

3. A superioridade normativa das normas Constitucionais implica o princípio da conformidade de todos os actos dos poderes políticos com a Constituição (cfr. art. 3º, nº 3 da CRP).

### **Primeira Perspectiva**

A autoprímazia normativa significa que as normas Constitucionais não derivam a sua validade de outras normas com dignidade hierárquica superior. Pressupõem, assim, que o Direito Constitucional, constituído por normas democraticamente feitas e aceites (legitimidade processual democrática) e informadas por «estruturas básicas de justiça» (legitimidade material), é portador de um valor normativo formal e material superior.

### **Segunda Perspectiva**

O carácter das normas de Direito Constitucional como normas de normas ou fonte primária da produção jurídica implica a existência de um procedimento de criação de normas jurídicas no qual as normas superiores constituem as determinantes positivas e negativas das normas inferiores. As normas superiores constituem fundamento de validade das normas inferiores e determinam o conteúdo material destas últimas.

Como determinantes negativas, as normas de Direito Constitucional desempenham uma função de limite relativamente às normas de hierarquia inferior; como determinantes positivas, as normas constitucionais regulam parcialmente o próprio conteúdo das normas inferiores, de forma a poder obter-se não apenas uma compatibilidade formal entre o direito supra-ordenado (normas constitucionais) e infra-ordenado (normas ordinárias, legais, regulamentares, etc.) mas também uma verdadeira conformidade material.

### **Terceira Perspectiva**

A superioridade normativa do Direito Constitucional implica o princípio da conformidade de todos os actos do poder político com as normas e princípios constitucionais (art. 3º, nº 3 CRP). Nenhuma norma de

hierarquia inferior pode estar em contradição com outra de dignidade superior (princípio da hierarquia), e nenhuma norma infra-constitucional pode estar em desconformidade com as normas e princípios constitucionais, sob pena de inexistência, nulidade, ineficácia ou irregularidade.

## **XI - OS PROCESSOS DE FISCALIZAÇÃO DA INCONSTITUCIONALIDADE**

Os tipos processuais de fiscalização da inconstitucionalidade de normas jurídicas são cinco:

### **(1) Controlo abstracto por via de acção;**

Tem por objecto uma pretensão dirigida à declaração, com força obrigatória geral, da inconstitucionalidade de normas jurídicas. É um processo de controlo de normas, destinado a, de forma abstracta, verificar a conformidade, formal, procedimental ou material, de normas jurídicas com a Constituição.

### **(2) Controlo abstracto prévio ou fiscalização preventiva da inconstitucionalidade;**

Tem por objecto uma pretensão destinada a evitar que certos projectos de actos normativos se transformem em actos perfeitos e definitivos.

### **(3) Controlo concreto por via de acção;**

Tem por objecto a apreciação de uma questão de inconstitucionalidade, levantando a título de incidente, nos feitos submetidos a julgamento perante qualquer tribunal. Trata-se de uma fiscalização concreta, pois ela efectua-se quando, num processo a decorrer em tribunal, se coloca a questão da inconstitucionalidade de uma norma com pertinência a causa.

**(4) Controlo misto;**

Trata-se do processo de declaração de inconstitucionalidade com base no controlo de normas. Este processo conjuga duas dimensões: (a) uma dimensão abstracta, dado que se trata da declaração da inconstitucionalidade com força obrigatória geral, tal como sucede nos processos principais de inconstitucionalidade, (b) uma dimensão concreta, porque a declaração de inconstitucionalidade tem como base a fiscalização concreta da constitucionalidade de normas jurídicas.

**(5) Controlo abstracto por omissão;**

Destina-se a verificar a inexistência de medidas legislativas necessárias para tornar exequíveis certos preceitos constitucionais. Trata-se, pois, de uma pretensão que assenta não na existência de normas jurídicas inconstitucionais, mas na violação da lei constitucional pelo silêncio legislativo.

**XI – ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIA E CRÍTICA**

Ora, como já se disse, sendo as normas inconstitucionais consideradas inexistentes, e aplicando ao Direito Constitucional as regras do Direito Civilístico sobre a inexistência, diremos que as consequências de tal figura são mais graves do que a nulidade e a anulabilidade.

Daí que, a inconstitucionalidade possa ser invocada a todo o tempo, independentemente de declaração judicial.

O que sistematicamente tem sido contrariado pela nossa jurisprudência.

Vejam, a título exemplificativo, excertos de vários Acórdãos que corroboram a afirmação que acabamos de fazer.

• **Acórdão de 30/11/1994 do Supremo Tribunal Administrativo;**

Sumário:

*Os actos de liquidação feridos de qualquer ilegalidade são actos meramente anuláveis.*

*Tal acontece mesmo que a ilegalidade desses actos constitua violação da Constituição da República.*

*Assim, se a impugnação não for deduzida no prazo previsto na lei, firma-se na Ordem jurídica, como caso decidido ou caso resolvido.*

*A tal não obsta o disposto no n.º 3 do art. 106.º (actual art. 103.º, n.º 3), da Constituição, pois tal preceito não impõe que a impugnação possa ser deduzida a todo o tempo.*

Decisão

*“... a única questão submetida à apreciação deste S.T.A. é a de saber se podem ser impugnadas a todo o tempo liquidações, com fundamento em dupla tributação – o encargo de mais-valias e o imposto de mais-valias. Vejamos:  
(...)*

*3 – Dispunha o artigo 89.º do C.P.C.I. o seguinte:*

*A impugnação judicial deduzida com alguns dos fundamentos previstos no art. 5.º será apresentada na Repartição de Finanças no prazo de 90 dias contados:*

- Do dia imediato ao da abertura do cofre para cobrança das contribuições e impostos;*
- Do dia imediato ao da respectiva cobrança, quando feita eventualmente.*

*Por sua vez, o artigo 5.º do mesmo código preceituava:*

*A impugnação dos actos tributários tem por fim obter a anulação total ou parcial, por decisão os tribunais das contribuições e impostos, e poderá ter por fundamentos a incompetência, vício de forma, inexistência dos factos tributários ou qualquer outra ilegalidade.*

*3.1 – Ora, deste preceito resulta com toda a clareza que os actos de tributação – incluindo, pois os actos de liquidação – são actos anuláveis, qualquer que seja o vício de que estão feridos.*

*É o que se passa com as liquidações efectuadas sem que haja facto tributário, ou seja, sem que tenha sido praticado o facto tipicamente previsto na lei tributária, de forma geral e abstracta, como facto gerador do imposto. E é o que sucede mesmo na hipótese de não haver lei a prever a tributação de um qualquer facto ou de não ter sido autorizada a sua cobrança para o respectivo ano, situações em que a jurisprudência qualifica de ilegalidades em abstracto.*

*Assim, mesmo que as liquidações violem a Constituição elas são sempre actos meramente anuláveis.*

*Daí decorre que tais actos são sanáveis pelo decurso do tempo. Se não forem atacados dentro dos prazos previstos na lei para a impugnação, tais actos afirmam-se na ordem jurídica, como casos decididos ou casos resolvidos.”*

### Crítica

Ora, tomando por bom tudo quanto se disse relativamente às consequências da violação do princípio da legalidade, aos efeitos da inconstitucionalidade, aos fundamentos das sanções aplicáveis a esta e aos seus processos de fiscalização, somos forçados a concluir pela desrazoabilidade desta tese sufragada pelo Supremo Tribunal Administrativo.

Com efeito, a consequência para a inconstitucionalidade de uma norma jurídica é, de acordo com a maioria dos autores, a inexistência e nunca a anulabilidade (figura com consequências menos graves). O que se justifica pelo princípio da primazia da Constituição face às normas jurídicas inferiores. Daí que, a inconstitucionalidade possa ser invocada a todo o tempo, independentemente de declaração judicial e seja, inclusive, de conhecimento officioso.

Mas mais.

Este acórdão parte do pressuposto errado de que o art. 5º do C.P.C.I. impunha que os actos de tributação – incluindo, pois os actos de liquidação – são actos anuláveis, qualquer que seja o vício de que estão feridos, mesmo o da inconstitucionalidade.

Ora, tal conclusão, salvo melhor entendimento, não tem em consideração o princípio da primazia da norma constitucional sobre as normas jurídicas inferiores. Pois, não esqueçamos que temos de compatibilizar todas as normas hierarquicamente inferiores com a *norma-normarum* – a Constituição.

Assim, estando as normas inconstitucionais feridas de inexistência, a norma contida no art. 5º do C.P.C.I. só poderia ser entendida no sentido de que a impugnação tributária para obter a anulação total ou parcial dos actos tributários poderia ser intentada a todo o tempo e era de conhecimento oficioso.

Independentemente disso, a palavra anulação dos actos tributários insita no art. 5º do C.P.C.I. não poderia ser entendida em termos estritos, por referência à anulabilidade propriamente dita, mas antes deve ser ponderada em termos amplos no sentido da revogação/eliminação dos actos tributários feridos de inconstitucionalidade.

Tanto assim é que, actualmente, o processo de impugnação judicial dos actos tributários visa a declaração da sua nulidade, ou inexistência, ou a anulação, pelos tribunais, do acto afrontado, por vícios de que enferme, cometidos a quando da sua prática, ou em momento anterior, no procedimento que a ela conduziu, se, neste último caso, tais vícios forem de molde a contagiar o acto tributário.<sup>83</sup>

No que concerne aos processos de fiscalização da constitucionalidade cumpre-nos aqui referir que esta se pode processar de dois modos, ou por fiscalização concreta de normas jurídicas, ou por fiscalização abstracta das mesmas.

Quanto à fiscalização concreta estando a decorrer um processo em Tribunal poderá, a todo o tempo, ser levantado o incidente da

---

<sup>83</sup> Cfr. arts. 97, nº1, al. a), 99º e 124º do Código do Processo e Procedimento Tributário (CPPT).

inconstitucionalidade de uma norma jurídica ou, não estando a decorrer nenhum processo, ser esse o fundamento para uma impugnação a qual poderá ser feita a todo o tempo.

A fiscalização abstracta tem por fim uma pretensão destinada a declarar a inconstitucionalidade de normas jurídicas desconformes com a violação.

• ***Acórdão de 28/01/2004 do Supremo Tribunal Administrativo;***

Sumário:

*I – Apenas os actos que ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental são nulos.*

*II – Um acto que, em aplicação da lei ordinária, viole alegadamente o princípio da legalidade tributária não é nulo mas anulável.*

*III – Assim, a propositura de uma impugnação com fundamento em inconstitucionalidade de um acto tributário está sujeita aos prazos fixados na lei para tal propositura.*

*IV – A impugnação de acto de liquidação, em consonância com norma alegadamente inconstitucional, deve ser apresentada no prazo fixado no art. 102º do CPPT.*

*V – O modo de atacar a autoliquidação de IRC, fundada em norma alegadamente inconstitucional, é a impugnação judicial.*

(...)

Decisão

“(...)

*Como é bem de ver, a impugnação só será tempestiva se a ilegalidade apontada constituir uma verdadeira nulidade. É que, a não ser assim, se os actos estiverem feridos de anulabilidade, então o prazo para impugnar (90 dias – art. 123º, 1, a) do CPT, e 102º, 1, a) do CPPT) estava há muito ultrapassado.*

(...)

*Concordamos que os actos que ferem princípios constitucionais são nulos.*

*Mas não todos.*

*Na verdade, só aqueles que contendem com o núcleo duro de princípios fundamentais.*

*É o que dispõe a al. d) do n.º 2 do art. 133.º do CPA, que dispõe:*

*“São, designadamente, actos nulos:*

*(...)*

*Os actos que ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental.”*

*Que, na nossa óptica, são aqueles que contendem com os direitos, liberdades e garantias dos cidadãos.*

*Mas já não aqueles que contendam com o princípio da legalidade tributária.*

*Tais actos, violadores do dito princípio da legalidade tributária, são anuláveis, mas não são nulos.*

*Assim, não podem ser eles impugnados a todo o tempo, mas só nos prazos previstos nas leis ordinárias adequadas.*

*No sentido ora exposto, pode ver-se o Acórdão deste STA de 9/10/96 (rec. N. 20.873) – in Ap. DR de 28/12/98, pp. 2843 e SS.*

*Escreveu-se: “O acto que aplica norma interna desconforme àqueles direitos (constitucional ou comunitária) não é nulo, antes está viciado por erro nos pressupostos de direito, que integra a dita violação de lei, causa de mera anulabilidade”.*

*É que uma coisa é o vício do acto, outra diversa, o vício da norma. Como se escreveu no Acórdão deste STA – Pleno – de 26/6/95, in Ac. Dout. 409-84: “Além, de uma norma ferida de morte, de nulidade, que os tribunais têm de ignorar; aqui, um acto administrativo, fazendo aplicação de uma norma no errado pressuposto da sua validade, da sua existência ou relevância jurídica, e que integra o vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito ... causa de mera anulabilidade.”*

*Os actos impugnados seriam assim eventualmente anuláveis, e não nulos.*

*Não podem pois ser impugnados a todo o tempo, mas só no prazo fixado na pertinente lei.*

*Não sendo caso de actos nulos, é óbvio, face ao probatório, que a impugnação foi deduzida para além do respectivo prazo legal, pelo que é intempestiva.”*

### Crítica

Este Acórdão atira por terra todas as considerações feitas quanto às consequências da violação do princípio da legalidade.

Conforme se disse supra, a violação do princípio da legalidade tem como consequência **inelutável** a inconstitucionalidade, a qual é sancionada, para a maioria dos autores, com – uma figura mais grave do que a anulabilidade ou nulidade – a inexistência.

Assim, lançando mão dos ensinamentos civilísticos sobre esta figura, diremos que a inconstitucionalidade pode ser invocada a todo o tempo e é de conhecimento oficioso.

Daí que, não faça qualquer sentido afirmar-se que os actos violadores do princípio da legalidade, por inconstitucionalidade, são anuláveis, mas não são nulos.

Pois, eles, em boa verdade, nem são uma coisa nem outra, são inexistentes, o que permite sejam invocados a todo o tempo.

Por outro lado, é apanágio da nossa jurisprudência justificar a anulabilidade de normas inconstitucionais com recurso aos preceitos contidos em normas jurídicas inferiores, o que é uma completa “aberração”. Já que, não devem ser as normas jurídicas inferiores a servir de fundamento axiológico da Constituição, mas antes ser aquelas a conformarem-se com esta. A Constituição é o *prius*; a legislação ordinária é o *posterius*.

No que concerne aos processos de fiscalização da constitucionalidade aplica-se aqui “*mutatis mutandis*” o que se deixou dito supra.

Sumário:

*I - Os vícios do acto de liquidação reconhecidos pelo C.P.T. não se reduzem às categorias básicas de nulidade e anulabilidade, previstas no C.P.A. (para além das situações de inexistência), sendo detectáveis situações de invalidade mista através dos arts. 285.º e 286.º, n.º 1, alínea a), daquele primeiro Código, para as situações da denominada legalidade abstracta da liquidação.*

*II - Na verdade, o regime de invocação de vício do acto de liquidação que se baseia em norma inexistente que resulta daquelas normas consubstancia-se em esse vício poder ser invocado como fundamento de oposição à execução fiscal até ao termo do prazo respectivo, mesmo depois do termo do prazo adequado de impugnação de actos anuláveis, mas não a todo o tempo.*

*III - Esse regime de impugnação, expressamente previsto para os casos em que o acto de liquidação se baseia em norma inexistente ou existente mas sem autorização de cobrança à data em ocorrer a liquidação é aplicável, por paridade de razão, aos casos em que existe a norma em que o acto se baseia, mas ela é inválida, quer por a sua nulidade resultar de norma especial, quer por inconstitucionalidade ou ofensa de qualquer norma de categoria superior.*

*IV - Os arts. 88.º, n.º 1, alínea c), do Decreto-Lei n.º 100/84, de 29 de Março, e 1.º, n.º 4, da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro, estabelecem a sanção de nulidade para as deliberações dos órgãos autárquicos que violarem as normas legais respeitantes ao lançamento de impostos, taxas, derramas ou mais valias não previstos na lei, mas não para os actos de liquidação praticados ao abrigo dessas deliberações.*

*V - Assim, o acto de liquidação cujo único vício é aplicar uma deliberação autárquica nula, à semelhança do que sucede com o acto que aplicar norma inexistente, está afectado pela referida ilegalidade abstracta que, nos casos em que não houve pagamento voluntário e há lugar a cobrança coerciva, pode*

*ser invocado mesmo após o termo do prazo de impugnação de actos anuláveis, até ao termo do prazo de oposição à execução fiscal.*

*VI - Se foi proferida uma decisão expressa sobre uma reclamação antes de se esgotar o prazo legal, não se forma indeferimento tácito desta, mesmo que não tenha sido efectuada a notificação do acto expresso.*

*VII - Por isso, à respectiva impugnação judicial não pode ser aplicado o regime previsto para o indeferimento tácito, tendo antes de ser aplicado o regime próprio dos actos expressos.*

### Decisão

*“(…)*

*Na sentença do Tribunal Administrativo e Tributário do Funchal, confirmada pelo acórdão recorrido, entendeu-se, em suma, que:*

- em 15-3-95, o impugnante reclamou contra a liquidação e cobrança da taxa impugnada;*
- esta reclamação foi indeferida por despacho de 21-4-95, que não se provou que tivesse sido notificado ao impugnante;*
- por isso, ocorreu, em 15-6-95, indeferimento tácito da reclamação, face ao disposto nos arts. 123.º e 125.º do C.P.T.;*
- como a impugnação foi apresentada em 21-6-96, ela é intempestiva, face ao disposto naqueles arts. 123.º e 125.º;*
- os vícios imputados pelo impugnante ao acto impugnado são geradores de anulabilidade e não de nulidade, pelo que não podem ser arguidos a todo o tempo.*

*O Recorrente defende, além do mais, que o acto impugnado está afectado de nulidade, por força do disposto nos arts. art. 88º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 100/84, por falta de atribuições, por inconstitucionalidade por violação do conteúdo essencial do direito de não pagar impostos inconstitucionais previsto no art. 103.º da C.R.P. e por falta de um elemento*

*essencial, por não se poder concluir que se tenha pretendido a revogação dos actos tácitos e expressos de deferimento da pretensão do ora recorrente, pelo que, não havendo voluntariedade quanto aos seus efeitos revogatórios, são nulos por falta de um elemento essencial (art. 133.º, n.º 1, do C.P.A.).*

*4 – Antes de mais, importa qualificar os vícios que o impugnante imputa ao acto recorrido, determinar se eles são geradores de nulidade ou anulabilidade, pois, sendo os actos nulos impugnáveis a todo o tempo (art. 134.º, n.º 2, do C.P.A.), a resposta a essa questão de qualificação pode condicionar decisivamente a solução da questão da tempestividade. Por outro lado, o facto de o art. 143º, n.º 1, do C.P.T. estabelecer o conhecimento prioritário dos vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade do acto impugnado impõe que se comece pela apreciação das questões de nulidade suscitadas.*

*Este Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a decidir uniformemente que os actos que aplicam normas inconstitucionais não são, só por esse facto, nulos, estando submetidos ao regime geral das invalidades, previsto nos arts. 133.º e 135.º do C.P.A.. ( ) Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Tributário:*

- de 9-10-96, proferido no recurso n.º 20873, publicado em Apêndice ao Diário da República de 28-12-98, página 2843;*
- de 4-3-98, proferido no recurso n.º 19305, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 475, página 380, e publicado em Apêndice ao Diário da República de 6-4-2001, página 59;*
- de 8-7-1998, proferido no recurso n.º 22201;*
- de 30-6-99, proferido no recurso n.º 22251;*
- de 2-5-2001, proferido no recurso n.º 25696, publicado em Acórdãos Doutriniais do Supremo Tribunal Administrativo. n.º 484, página 492, e no Apêndice ao Diário da República de 8-7-2003, página 1070;*
- de 31-10-2001, proferido no recurso n.º 26392, publicado em Antologia de Acórdãos do S.T.A. e do T.C.A., volume V, página 1, página 191;*

- de 10-4-2002, proferido no recurso n.º 26390;
- de 15-1-2003, proferido no recurso n.º 1629/02;
- de 14-1-2004, proferido no recurso n.º 1698/03;
- de 28-1-2004, proferido no recurso n.º 1709/03.

A Secção do Contencioso Administrativo do S.T.A. também tem vindo a decidir no mesmo sentido, como se pode ver pelos seguintes acórdãos:

- do Pleno de 28-5-92, proferido no recurso n.º 26478, publicado em Apêndice ao Diário da República de 29-11-94, página 485;
- de 30-1-92, proferido no recurso n.º 28087, publicado em Apêndice ao Diário da República de 29-12-95, página 543;
- de 4-10-92, proferido no recurso n.º 26483, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 390, página 212;
- de 18-2-93, proferido no recurso n.º 31304, publicado em Apêndice ao Diário da República de 14-8-96, página 1073;
- do Pleno de 17-12-92, proferido no recurso n.º 26479, publicado em Apêndice ao Diário da República de 17-3-95, página 965;
- de 20-5-93, proferido no recurso n.º 31520, publicado em Apêndice ao Diário da República de 19-8-96, página 2750;
- de 29-6-93, proferido no recurso n.º 28137, publicado em Apêndice ao Diário da República de 19-8-96, página 3763;
- do Pleno de 25-11-93, proferido no recurso n.º 24448, publicado em Apêndice ao Diário da República de 30-11-95, página 740;
- de 8-3-94, proferido no recurso n.º 32423, publicado em Apêndice ao Diário da República de 20-12-96, página 1723;
- de 19-4-94, proferido no recurso n.º 32579, publicado em Apêndice ao Diário da República de 31-12-96, página 2800;
- de 9-6-94, proferido no recurso n.º 30819, publicado em Apêndice ao Diário da República de 31-12-96, página 4667;
- de 27-6-95, proferido no recurso n.º 26483, publicado em Apêndice ao Diário da República de 10-4-97, página 439;

– de 2-10-98, proferido no recurso n.º 26685.

No entanto, no contencioso tributário não pode deixar de se fazer uma primeira correcção a esse entendimento, derivada do regime de invocação, no âmbito do processo de oposição à execução fiscal, de vícios derivados de inexistência da norma aplicada pelo acto de liquidação subjacente à pretensão executiva.

Na verdade, no art. 286.º, n.º 1, alínea a), do C.P.T. [ ( ) Como também sucede, actualmente, com a alínea a) do n.º 1 do art. 204.º do C.P.P.T., que não estava ainda em vigor quando foi apresentada a petição de oposição cuja tempestividade está em causa nos presentes autos.] prevêem-se os casos que têm sido denominados como sendo de ilegalidade abstracta da liquidação, que são os de **inexistência** do tributo nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação, ou não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respectiva liquidação.

Aos casos de inexistência de norma aplicada no acto de liquidação são equiparáveis, por evidente paridade ou mesmo maioria de razão, os casos em que tal norma existe mas é inválida, por incompatibilidade com norma de categoria superior (por inconstitucionalidade ou ilegalidade por ofensa de norma de lei orgânica ou de valor reforçado ou norma comunitária ou inserta em convenção internacional ou mesmo, nos casos de a liquidação se basear em norma regulamentar, por ofensa da lei ordinária em que aquela se baseia).

Constata-se, assim, que é permitido aos interessados invocarem, em oposição à execução fiscal, aquela ilegalidade abstracta do acto de liquidação subjacente à dívida exequenda, desde que a invocação desse vício seja feita até ao termo do prazo da oposição, previsto no art. 285.º do C.P.T. [ ( ) Não há no art. 285.º do C.P.T. qualquer restrição relativa às situações de oposição à execução fiscal a que se aplicam, pelo que terá de se entender que eles se aplicam qualquer que seja o fundamento de oposição invocado.), portanto mesmo depois do decurso do prazo de impugnação de actos de liquidação com fundamento em anulabilidade, previsto no art. 123.º do mesmo Código. ( ) ] É indiferente, para se ter de se reconhecer que se está perante a invocação de

um vício do acto de liquidação, o efeito dessa invocação, designadamente saber se ela conduz à declaração de nulidade ou inexistência ou anulação do acto (como é próprio dos processos impugnatórios) ou apenas à sua ineficácia em relação ao destinatário, que parece ser a qualificação adequada à invocação da ilegalidade abstracta em oposição à execução fiscal, que tem por efeito a extinção da execução.

Na verdade, em qualquer caso, se estará perante a invocação do vício e respectiva atribuição de efeitos jurídicos.)

No entanto, estando prevista esta possibilidade de invocação de vícios qualificáveis como ilegalidade abstracta apenas nos casos em que há oposição à execução fiscal, ela só existirá nos casos em que haja lugar execução fiscal, pois, como é óbvio, só quando ela existe poderá haver oposição. Por isso, nos casos em que não haja lugar a execução, por haver pagamento voluntário, não haverá este prazo acrescido para invocação dos vícios derivados de inexistência ou invalidade da norma aplicada pelo acto de liquidação.

Da conjugação deste regime especial de invocação da ilegalidade abstracta da liquidação com as normas do C.P.A. e do C.P.T. que relevam para definição do regime de impugnação de actos administrativos conclui-se que existirá **nulidade** do acto de liquidação quando se tratar de um caso em que a lei preveja tal sanção, quer através das categorias indicadas no art. 133.º do C.P.A. quer em disposição especial; nestes casos o acto de liquidação não produzirá quaisquer efeitos jurídicos e a nulidade é invocável a todo o tempo, podendo também ser declarada oficiosamente (art. 134.º, n.ºs 1 e 2, do C.P.A. e art. 102.º, n.º 3, do C.P.P.T.); estar-se-á perante uma situação de anulabilidade do acto de liquidação, quando não se estiver perante uma situação de nulidade (art. 135.º do C.P.A.) nem perante uma daquelas situações enquadráveis no conceito de ilegalidade abstracta da liquidação ou, estando-se perante uma destas situações, tiver ocorrido o pagamento voluntário da quantia liquidada; nestes casos, a impugnação terá de ser efectuada dentro do prazo legalmente previsto para tal (art. 136.º, n.º 2 do C.P.A.), prazo esse que, no contencioso tributário, será o que, conforme o caso, resultar do art. 123.º do C.P.T. (actualmente art. 102.º do C.P.P.T.); se se tratar

*de um vício qualificável como ilegalidade abstracta da liquidação e não ocorrer pagamento voluntário, ele será invocável até ao termo do prazo de oposição à execução fiscal*

*Assim, à face das categorias de vícios previstas no C.P.A., nestas situações de ilegalidade abstracta da liquidação poderá falar-se de uma invalidade mista, pois o regime de invocação do vício não é o próprio da nulidade (pois não é possível invocá-lo após o termo do prazo da oposição) nem o próprio dos actos anuláveis, pois o vício pode ser invocado depois do prazo previsto para a impugnação do acto de liquidação [( ) Para além de o efeito da invocação do vício não ser a anulação do acto mas apenas a sua ineficácia em relação ao destinatário (...)].*

*Esta distinção entre os casos em que houve pagamento e aqueles em que ele não ocorreu, a nível de restrições temporais à impugnabilidade de actos tributários, tem justificação na divergência de situações jurídicas que são geradas num caso e noutro. Na verdade, o pagamento voluntário, com a entrada da quantia liquidada nos cofres do credor tributário, cria uma maior expectativa deste credor quanto à disponibilidade dessa quantia para satisfação das necessidades públicas a que se destina. Por isso, compreende-se que não se admita a impugnação para além do prazo fixado no art. 123.º quando o pagamento ocorreu, para aquele credor poder ter a certeza de que pode dispor da quantia paga, conveniente para uma adequada gestão dos seus meios pecuniários, a afectar na satisfação de necessidades públicas. Nos casos em que não ocorreu o pagamento, os inconvenientes da incerteza sobre a legalidade da cobrança não são tão apreciáveis, pois, não dispondo ainda o credor tributário da quantia liquidada, não se lhe coloca a questão da sua aplicação.*

*Aliás, a distinção entre as situações de tributo pago e tributo não pago, a nível da necessidade de estabilização é expressamente assumida na alínea b) do n.º 1 do art. 94.º do C.P.T., em que se prevê a possibilidade de revisão oficiosa do acto tributário durante o «decorso do processo de execução fiscal», e no art. 78.º, n.º 1, da L.G.T. em que se prevêem prazos para a revisão oficiosa do acto tributário, mas se admite essa revisão «a todo o tempo se o tributo*

*ainda não estiver pago», pelo que é detectável uma perspectiva legislativa unitária nesta matéria.*

*Com a mesma ponderação de tratamento diferenciado das situações em que ocorreu imposto e daquelas em que ele não ocorreu deve ser interpretada a norma do art. 103.º, n.º 3, da C.R.P., na redacção de 1997 (anterior art. 106.º, n.º 3) que estabelece um direito de resistência fiscal, nos termos do qual «ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei». Esta norma, reportando-se à proibição de imposição coerciva do pagamento de impostos (só quanto a essa cobrança coerciva se estará a **obrigar** alguém a pagar impostos) reclama a admissibilidade da invocação de vícios de inconstitucionalidade durante a pendência do processo de execução fiscal, mas não torna nulos os actos de liquidação que apliquem normas inconstitucionais, não impondo a sua impugnabilidade a todo o tempo, designadamente nos casos em que, por ter ocorrido pagamento voluntário, não chega a ocorrer uma situação em que alguém é «obrigado a pagar impostos». Na verdade, para além de a letra deste preceito ser compatível ou até apontar para esta solução, valem também aqui as considerações de razoabilidade que atrás se referiram sobre a distinção entre as situações em que foi pago e aquelas em que não foi pago o tributo.*

*Por outro lado, no que concerne ao entendimento de que do art. 103.º, n.º 3, da C.R.P. resulta que são nulos os actos de liquidação, por força da alínea d) do n.º 2 do art. 133.º do C.P.A., quando o imposto não tenha sido criado ou não tenha sido liquidado nos termos da lei, por estar em causa o conteúdo essencial do direito de não pagar impostos ilegais, ele reconduzir-se-ia a que fossem nulos todos os actos de liquidação ilegais, pois qualquer acto de liquidação ilegal afectaria o conteúdo garantístico desse direito, se ele pudesse ser enunciado naqueles termos absolutos. Ora, para além das referidas normas dos arts. 285.º e 286.º, n.º 1, alínea a), do C.P.T. não se compaginarem com tal entendimento, por delas derivar a fixação de prazo para invocação de vícios de actos de liquidação derivados da inexistência de*

*norma, aquela ilação é também contrariada pelo art. 123.º do mesmo Código, que prevê prazos para impugnação (incompatíveis com o vício de nulidade) e do art. 143.º, n.º 1, do Código que se refere a «anulação» do acto impugnado, a par da declaração de inexistência ou nulidade. Por isso, mesmo que se entendesse que era a sanção de nulidade a que resultava dos arts. 133.º, n.ºs 1 e 2, alínea d), do C.P.A. para os actos de liquidação ilegais, sempre se teria de entender que o C.P.T. estabelecia um regime diferente que, por ser especial, afastaria, no seu domínio específico de aplicação, aquele regime do C.P.A.*

*Para além disso, esse entendimento teria a consequência inaceitável de criar uma insustentável incerteza generalizada e perpétua no domínio das finanças públicas, cujos reflexos negativos se produziriam permanentemente nesse sector de relevo primacial para o funcionamento global do Estado e das instituições públicas que se veriam impossibilitados de qualquer programação financeira consistente a médio prazo. Por outro lado, nem mesmo haveria uma justificação razoável, para a criação de uma situação de instabilidade desse tipo, pois, estando em causa nos actos tributários ilegais apenas a agressão da esfera patrimonial dos contribuintes em termos não ofensivos do conteúdo essencial do direito de propriedade, não se compreenderia que se eternizasse, de forma generalizada, a possibilidade de o contribuinte questionar a legalidade dos actos de liquidação de impostos, sendo muito mais sensato e equilibrado, ponderando os interesses conflitantes do contribuinte e da administração tributária, estabelecer como regra o regime da anulabilidade, complementado com as outras formas procedimentais e processuais garantísticas próprias do direito tributário, designadamente a possibilidade de invocação de vícios do acto de liquidação fora do prazo normal de impugnação de actos anuláveis, como sucede em oposição à execução fiscal nas situações previstas nas alíneas a), b) 2.ª parte, e f), do n.º 1 do art. 286.º do C.P.T., em reclamação graciosa nas situações previstas nos n.ºs 2 e 3 do art. 97.º do mesmo Código e através de formulação de pedido de revisão do acto tributário, nos termos do art. 78.º da L.G.T., nestes últimos casos com possibilidade de impugnar perante os tribunais eventuais decisões*

*administrativas desfavoráveis [arts. 100.º, n.º 2, 123.º, n.ºs 1, alínea e), e 2, do C.P.T. e 95.º, n.º 2, alínea d), da L.G.T.]*

*Neste contexto, aquela generalização da cominação de nulidade, sendo uma solução legislativa desacertada, não se pode presumir ter sido adoptada (art. 9.º, n.º 3, do Código Civil).*

*Assim, não pode fundar-se em inconstitucionalidade ou em violação do conteúdo essencial de um direito fundamental a nulidade dos actos impugnados. [( ) Questão diferente é a de saber se, impugnado o acto anulável tempestivamente, é possível conhecer de vícios de inconstitucionalidade que não tenham sido arguidos na petição e só venham a ser arguidos após o decurso do prazo de impugnação com fundamento em anulabilidade. A esta questão a Secção do Contencioso Administrativo deste Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a dar uma resposta positiva com base no art. 204.º da C.R.P. que determina que «nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados» (por todos pode ver-se o acórdão do Pleno de 24-11-94, Pleno, proferido no recurso n.º 27116, publicado em Apêndice ao Diário da República de 27-6-96, página 623)].*

*No entanto, mesmo para esta posição, o vício de acto que aplica norma inconstitucional não é qualificável, só por esse facto, como nulidade, arguível a todo o tempo.*

*Trata-se de um regime equilibrado, pois são diferentes, a nível da segurança jurídica, que é o interesse protegido com a imposição da preclusão de prazos para o exercício de direitos, as situações em que um acto foi impugnado e está a ser discutida a sua validade com fundamento na existência de vícios diferentes da aplicação de norma inconstitucional, e aqueles em que não houve impugnação. Na verdade, no primeiro caso, até transitar em julgado a decisão final do processo em que se discute a validade do acto, a situação jurídica gerada com a sua prática está instável, pelo que não se podem gerar expectativas dignas de tutela relativas à validade do acto impugnado. Por isso, uma vez impugnado o acto, a preclusão do direito de arguir novos vícios não se impõe por razões de segurança jurídica, mas*

*essencialmente por razões de disciplina e economia processuais, para que o processo tenha a tramitação normal prevista na lei, presumivelmente a mais adequada para apreciação dos direitos em litígio. Nestas condições, não havendo prejuízo para a segurança jurídica, é aceitável que se admita a discussão das questões de constitucionalidade durante o processo, mesmo oficiosamente, atenta a relevância jurídica das normas constitucionais. Mas, seria manifestamente inadequado e pouco sensato, por gerar uma situação de permanente insegurança económica dos entes públicos susceptível de fazer perigar o seu desempenho na satisfação dos seus fins de utilidade pública, admitir que fosse discutida a legalidade da cobrança de tributos muito tempo depois da sua efectivação, sem a existência, num prazo curto, de um acto do interessado revelador da sua intenção de impugnação.”*

### Crítica

Desde já se diga que este Acórdão revela “escandalosamente” uma visão assaz parcial e desequilibrada dos tribunais administrativos em favor do Estado. O que é revelado pela seguinte afirmação: “...o pagamento voluntário, com a entrada da quantia liquidada nos cofres do credor tributário, cria uma maior expectativa deste credor quanto à disponibilidade dessa quantia para satisfação das necessidades públicas a que se destina.”

Por outro lado, serve de modelo daquilo que, embora com fundamentos diferentes, se tem defendido nos nossos tribunais, quanto à aplicação da figura da anulabilidade aos casos de inconstitucionalidade.

Como vimos, a Constituição é a trave mestra do nosso Direito, sendo o fundamento de toda a lei ordinária.

Daí que não se devam fundamentar as sanções da Constituição – nulidade, anulabilidade ou inexistência – com o recurso a qualquer norma ordinária, pretendendo-se conformar e subordinar aquela (“lei-mãe”) a esta.

Mas antes deve-se ir buscar o seu fundamento aos princípios, nomeadamente, de Direito Privado ou Civilístico, os quais se aplicam integralmente, como já dissemos, ao Direito Constitucional.

Sendo, por isso de refutar a afirmação de que: “os actos que aplicam normas inconstitucionais não são, só por esse facto, nulos, estando submetidos ao regime geral das invalidades, previsto nos arts. 133.º e 135.º do C.P.A.”, conforme se tem vindo, ao que parece unanimemente, a decidir pelo Supremo Tribunal Administrativo.

Por outro lado, importa fazer uma referência ao momento em que deve ser arguida a inconstitucionalidade de uma norma jurídica num processo que corre em tribunal, quer seja no âmbito de uma execução fiscal, impugnação judicial ou qualquer outro. Isto é, quando estamos perante um problema de inconstitucionalidade material de uma norma jurídica temos dois tipos de controlo fundamentais:

(1) fiscalização abstracta; ou, (2) fiscalização concreta.

Contudo, interessa-nos, agora, focar a questão da fiscalização concreta, ou seja, aquela que decorre de um processo existente no tribunal.

Como se referiu supra, a fiscalização concreta exerce-se de dois modos: ou a inconstitucionalidade da norma jurídica é de conhecimento officioso ou pode ser suscitada por via incidental. Sendo que, nesta última hipótese, poderá sê-lo a todo o tempo – e não nos prazos da oposição, impugnação, etc. – o que, aliás, bem se compreende, já que cabe aos juízes serem os guardiães da Constituição.

O que, infelizmente para os cidadãos, não vem acontecendo.

Em conclusão, dir-se-á que são inexistentes as normas jurídicas que violem a Constituição, podendo, sempre que esteja em curso um processo em tribunal, ser invocada a inconstitucionalidade a todo o tempo, ou officiosamente ou por via incidental.

Daí que, sendo os juízes os guardiães da Constituição, não se perceba (ou até às vezes se perceba!...) porque aplicam normas inconstitucionais com o argumento em intempestividade na sua invocação, arredando desta forma o direito de resistência fiscal dos contribuintes.

Relacionada ainda com a matéria em causa, discute-se a questão de saber se em impugnação judicial de uma liquidação de IRC pode arguir-se a

ilegalidade do acto tributário com fundamento na inconstitucionalidade material e/ou orgânica ou formal de normas legais atinentes à definição dos pressupostos e declaração da caducidade da autorização para a tributação pelo lucro consolidado (TLC).

Escrevendo-se em sentença recente do TAF Braga (Proc. nº 29/03) que: “... as normas a que a impugnante se reporta respeitam aos fundamentos da caducidade da autorização para o direito à tributação pelo regime do lucro consolidado.

*A decisão que declara a caducidade não faz parte do iter decisório do acto tributário de liquidação impugnado, sendo prévio a este e deste independente e autónomo. Trata-se de um «acto administrativo respeitante a questão fiscal, não mero acto interlocutório de procedimento» - (arts 32º, nº 1, al. c), 41º, nº 1, al. b), e 62º, nº 1, al. e), do ETAF em vigor à data).*

*Os vícios de que este despacho padecesse teriam de ser atacados autonomamente e em tempo oportuno. Não se tendo verificado tal reacção, tal despacho «consolidou-se» na ordem jurídica como caso decidido ou resolvido, com efeitos semelhantes aos do caso julgado.*

*Face a tal consolidação, não importa pois analisar as questões levantadas da constitucionalidade.*

*Assim, tendo a liquidação sido efectuada em conformidade com tal decisão (que declarou a caducidade do direito à tributação pelo lucro consolidado) e ao abrigo do artigo 59, 10 e 59-A, mostra-se válida.”*

### Crítica

Salvo melhor opinião, o acto tributário – *rectius* a liquidação impugnada – padece de ilegalidade por força da inconstitucionalidade arguida na acção impugnatória.

Inconstitucionalidade que, por versar sobre matéria atinente à incidência em sentido amplo (que inclui a determinação ou quantificação da matéria tributável) de impostos, deve qualificar-se como inconstitucionalidade material – sem que deixe de ser igualmente formal e também orgânica – a que corresponde o direito de resistência, consagrado no art. 103º, nº 3, da CRP.

Se não, vejamos:

O procedimento de liquidação teve como antecedente-causante a prévia declaração de caducidade da autorização para a TLC que havia sido concedida oportunamente.

Só que, precisamente por ter a sua causa determinante no procedimento tributário que culminou com a dita declaração de caducidade, o acto tributário ficou irremediavelmente contagiado pelos vícios de inconstitucionalidade invalidantes daquele procedimento prévio.

Pois que, precisamente por desempenhar essa função de pressuposto da liquidação impugnada – se outras razões não houvessem, mas há, segundo julgamos – é que a caducidade da autorização, contaminada pelo vício de inconstitucionalidade daquele preceito, contagia irrefragavelmente aquela.

Até porque, a inconstitucionalidade arguida não é uma inconstitucionalidade qualquer, antes incide, ferindo-o de morte, sobre o núcleo central do “*status negativus*” dos destinatários daquela norma, em que se integra o direito fundamental da aqui recorrente consagrado no art. 103º, nº 3, da Constituição, segundo o qual: “*Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.*”

Direito este equiparado (ou de natureza análoga), para efeitos de regime, a direitos, liberdades e garantias enumerados no Título II da Parte I da Constituição. – cfr. J. C. Vieira de Andrade, *in Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, ano de 1983, pgs. 79, 86 e 87; e Jorge

Lopes de Sousa, in Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado, ano 2000, pgs. 849

*“Se é assim – escreve este último autor, in ob. e loc. cit. – este direito de não ser obrigado a pagar impostos não criados nos termos da Constituição (ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei – cfr. n.º 3 do art. 103.º da CRP) – vincula as entidades públicas e privadas, de harmonia com o preceituado no art. 18.º, n.º 1, da CRP.*

*Esta vinculação, de que emana um dever de todas as entidades obstarem a que alguém seja obrigado a pagar impostos não criados nos termos previstos na Constituição supõe o conhecimento officioso dos vícios relativos à forma de criação dos impostos, designadamente os vícios que seriam susceptíveis de constituir situações de inconstitucionalidade orgânica e formal dos diplomas que os prevêm, mas que, por força desta norma constitucional, passam a ser também situações de inconstitucionalidade material.*

*Por outro lado, o direito de resistência não é assegurado contra actos meramente anuláveis, mas apenas contra os actos nulos.*

*Com efeito, os actos meramente anuláveis, até à declaração de anulação produzem todos os seus efeitos, sendo eficazes e obrigatórios, pelo que não há direito de resistência passiva em relação à sua execução forçada, direito este que é reconhecido relativamente a actos nulos.*

*Por isso, na atribuição do direito constitucional do direito de resistência relativamente a impostos não criados nos termos da C.R.P., deverá ver-se um sinal de que o vício que afecta o acto que aplica a norma inconstitucional relativamente à criação de impostos não será a mera anulabilidade, mas um vício mais grave, como sejam a nulidade.*

*Porém, existindo esta possibilidade de conhecimento officioso dos vícios atinentes à forma de criação dos impostos, ela não poderá restringir-se aos vícios que em princípio seriam susceptíveis de serem qualificados como de inconstitucionalidade orgânica ou formal, que são qualificáveis como de inconstitucionalidade material por força da norma do n.º 3 do art. 103.º. (corresponde ao actual n.º 3 do art. 103.º)”*

A doutrina acabada de reproduzir, com a devida vénia ao seu ilustre Autor, serviu também de respaldo ao Acórdão do TCA (Sul) de 29/4/2003, in Proc. nº 146/03, em matéria de oposição judicial. – <http://w.w.w.dgsi.pt.jtca>.

No mesmo sentido, vide Código do Processo Tributário, 3ª edição, de Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, pgs. 591/592, onde escrevem, em anotação à alínea a) do nº 1 do art. 286º: *A alínea a) do nº 1 do art. 286º do CPT “É o corolário do art. 106º, nºs 2 e 3, referido aos arts. 108º, nºs 1, 2 e 4, 167º, al. p), e 202º, al. b), todos da Constituição da República.*

(...)

*A inconstitucionalidade de uma norma ou diploma legal tem como efeito a sua desaplicação e a sua destruição. É uma declaração negativa desde a sua formação, assemelhando-se à declaração de nulidade (art. 282º da Constituição da República).*

*Norma declarada inconstitucional é uma norma nula, que não existe, que não está em vigor.”*

No caso vertente, a questão da legalidade substancial do acto tributário não está a ser objecto de apreciação em processo de oposição judicial à execução fiscal, mas, sim, de impugnação judicial.

Ora, se nos termos da lei – cfr. art. 204º, nº 1, al. a), do CPPT (que corresponde ao art. 286º, nº 1, al. a) do CPT) – a legalidade abstracta do acto tributário pode ser suscitada na oposição à execução fiscal, por maioria de razão deve a apreciação dessa legalidade abstracta – por inconstitucionalidade simultaneamente formal, orgânica e material – ser admitida no processo de impugnação, que é dirigido a um momento do procedimento tributário logicamente anterior ao da cobrança coerciva, tanto mais que, pelo menos no caso *sub júdice*, a impugnação foi considerada tempestiva pela douta sentença recorrida.

Por força do direito de resistência consagrado no art. 103º, nº 3, da CRP – a que é aplicável o regime dos direitos, liberdades e garantias fundamentais – são inexistentes (e segundo alguns autores nulos) os actos tributários praticados em execução ou ao abrigo de normas legais

inconstitucionais, sanção que mais justificada se torna quando, como no caso vertente, está em causa a violação do conteúdo essencial do direito de “*não pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição (...) ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.*”

Tendo as leis fiscais – e designadamente as normas arguidas de inconstitucionalidade – carácter impositivo de deveres em face do Fisco, que implicam, em última instância, uma ablação ou cerceamento do direito de livre disposição do património dos contribuintes, estão sujeitas a um conjunto de regras e princípios constitucionais que constituem na esfera jurídica dos contribuintes ou no seu “*status negativus*” uma muralha defensiva contra as pretensões e actuações ilegítimas dos poderes públicos.

Veja-se, nesse sentido, entre outros, o princípio basilar da dignidade da pessoa humana, o da subordinação do Estado à Constituição e ao respeito e garantia de efectivação dos direitos e liberdades fundamentais, o princípio da legalidade, o princípio da conformidade das leis com a Constituição como condição da sua validade e, ainda, o princípio da proporcionalidade, plasmados nos arts. 1º, 2º, 3º e 18º, nº 2, da CRP.

Por último, e dada a natureza das leis fiscais já acima referida, como leis impositivas de deveres que contendem com direitos subjectivos dos contribuintes, não podem – proclama o art. 18º, nº 3, da CRP – diminuir a extensão e o alcance do conteúdo essencial dos preceitos constitucionais, entre os quais o direito de resistência consagrado no art. 103º, nº 3, da CRP.

Sendo que, tal direito de resistência seria irreparavelmente atingido no seu núcleo essencial – *rectius* no seu conteúdo essencial – se o legislador ordinário criasse normas (ou estas fossem interpretadas e aplicadas em termos tais) que, directa ou indirectamente, restringissem, condicionassem ou frustrassem aquele direito fundamental, ou se quaisquer autoridades públicas, tribunais incluídos, fizessem aplicação de normas impositivas de prestações fiscais criadas em desconformidade com os preceitos constitucionais.

Ora, sendo inconstitucionais as normas do CIRC com base nas quais se decidiu a caducidade da autorização para a TLC, esta decisão está ferida

de nulidade, de conhecimento oficioso, e, conseqüentemente, nulos são os actos praticados – no caso, a liquidação – no pressuposto da sua validade. – cfr. neste sentido, o art. 133º, nº 2, alínea i), do CPA; art. 98º, nº 3, do CPPT, e art. 201º, nº 2, do CPC; e, na doutrina, Mário Esteves Oliveira/Pedro Costa Gonçalves/J. Pacheco de Amorim, in Código de Procedimento Administrativo, 2ª edição, pgs. 650.

Assim, a inconstitucionalidade arguida na impugnação judicial deduzida contra o acto tributário releva, atenta a sanção da inexistência/nulidade que lhe corresponde, de conhecimento oficioso, também em sede da decisão de caducidade da autorização da tributação pelo lucro consolidado, já que tal decisão constitui um *prius*, pressuposto ou antecedente causal daquele.

E não se diga que a pretensão da recorrente está prejudicada por não ter atacado, pelo meio adequado e em tempo oportuno, o vício da inconstitucionalidade da decisão administrativa, até porque, mesmo abstraindo da falta de explicitação de qual seja esse “tempo oportuno”, tal entendimento das coisas colide frontalmente com o disposto no art. 102º, nº 3, do CPPT, segundo o qual “*Se o fundamento [da impugnação] for a nulidade, a impugnação pode ser deduzida a todo o tempo*”.

Sendo, como se demonstrou supra, o conhecimento da inconstitucionalidade das normas em que se fundamentou a decisão de caducidade da autorização para a TLC de conhecimento oficioso e estando a referida decisão ferida de inexistência ou nulidade, também de conhecimento oficioso, com a concomitante ilegalidade da liquidação, fazia-se mister que, mesmo na ausência de arguição daquele vício, a douta sentença dele conhecesse e anulasse o acto tributário, não só porque “*quod nullum est nullum efectum producit*”, mas também por força do disposto nos arts. 202º, nº 2, e 204º, ambos da CRP, o primeiro dos quais dispõe que: “*Na administração da justiça incumbe aos tribunais assegurar a defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos...*”, e o segundo que: “*Nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou nos princípios nela consignados.*”

Deste modo, e para concluir, entendemos que, não tendo a dita sentença conhecido dos vícios de inconstitucionalidade, quer da al. c) do art. 25º da Lei nº 65/90, de 28/12, quer das normas especificadas do Dec-Lei nº 251-A/91, de 16/7, por erro de julgamento, não pode a mesma manter-se na ordem jurídica.

## **CONCLUSÃO**

Aqui chegados, cumpre dizer que tratámos neste trabalho o tema das **garantias dos contribuintes**, na tentativa de responder à questão de saber se as mesmas constituem ou não meios idóneos, consistentes e eficazes para a defesa dos contribuintes em face da actuação ilegal da Administração Fiscal.

Com grande relevância para esta problemática foi analisado o Direito de Resistência Fiscal consagrado no art. 103º, nº 3 da CRP, tendo chegado à conclusão de que, pese embora seja um meio idóneo, consistente e eficaz para a defesa dos contribuintes, é alvo de permanentes “ataques” da Administração Fiscal, com o aval da nossa jurisprudência fiscal, que o tornam completamente inerte.

Entre as garantias dos contribuintes demos maior relevância ao estudo do princípio da legalidade, que é o pilar do Estado-de-Direito em que (segundo a Constituição) vivemos, e às consequências da sua violação.

Pela sua importância em sede de direitos dos contribuintes, abordámos também a matéria atinente ao regime de fiscalização da inconstitucionalidade, através da qual se pretende conferir aos cidadãos a garantia de não serem sujeitos à aplicação de normas inconstitucionais.

Concluímos, em suma, ser errada a doutrina que vem sendo sufragada pelos nossos tribunais – de que **o direito de resistência fiscal**, consagrado no art. 103º, nº 3, da CRP, se deve subordinar às normas infra-constitucionais, *rectius* ordinárias – do mesmo passo que, na senda da doutrina (quanto a nós) mais autorizada, propugnámos afoitamente a

inconstitucionalidade material das normas jurídicas como consequência da violação de tal direito.

Inconstitucionalidade essa que, do nosso ponto de vista, acarreta inexoravelmente a sanção mais grave do nosso Ordenamento Jurídico – a ***Inexistência*** – cujo fundamento se encontra no facto da Constituição ser fonte de produção jurídica (o fundamento axiológico) das normas infra-constitucionais.

## **BIBLIOGRAFIA**

- ALARCÃO, Rui de, *A Confirmação dos Negócios Anuláveis*, Coimbra, 1971
- ANDRADE, Manuel de, *Teoria Geral da Relação Jurídica*, Vol. II
- BERLIRI, *Principi di Diritto Tributario*, Milão I, 1952,
- BRAZ TEIXEIRA, António, in *Princípios de Direito Fiscal*, Almedina
- CARDOSO DA COSTA, José Manuel M., in *Curso de Direito Fiscal*, Livraria Almedina
- CASALTA NABAIS, José, *Contratos Fiscais (Reflexões Acerca Da Sua Admissibilidade)*, in Boletim da Faculdade de Direito, Coimbra Editora
- CASALTA NABAIS, José, in *Direito Fiscal*, 2ª Edição, Almedina
- FAVEIRO, Vítor, in *O Estatuto do Contribuinte (A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito)*, Coimbra Editora
- FRANCO, A. Sousa, *Sobre a Constituição Financeira de 1976-1982*, in Estudos, Vol. I
- FRANCO, A. L. Sousa, in *Direito Financeiro e Finanças Públicas*, Vol. II
- GALVÃO TELES, Dr. Miguel, in *Eficácia dos Tratados*
- GIULIANI FINROUGE, *Derecho Financeiro*, 2ª edição, Vol. I
- GOMES CANOTILHO, J. J., *Direito Constitucional*, 4ª Edição
- GOMES CANOTILHO, J.J. e VITAL MOREIRA, *Constituição*
- GOMES, Nuno Sá, *Lições de Direito Fiscal*
- MARTÍNEZ, Soares, in *Manual de Direito Fiscal*, Almedina Coimbra
- MIRANDA, Jorge, *As Constituições Portuguesas de 1822 ao Texto Actual da Constituição*, 4ª Edição, ed. Livraria Petrony, Lda.
- MOTA PINTO, Carlos Alberto da, in *Teoria Geral do Direito Civil*, 3ª edição, Coimbra Editora, Lda
- RIBEIRO, Teixeira, *Os Princípios Constitucionais da Fiscalidade Portuguesa*, in Boletim Faculdade Direito Coimbra, vol. XLII

SALAZAR, A. Oliveira, *Da não retroactividade das leis em matéria tributária*, Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra

SOUSA, Domingos Pereira de, *As Garantias do Contribuinte*, Universidade Lusíada 1991

XAVIER, Alberto, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Coimbra, 1972