



# GARANTIAS ESSENCIAIS DOS CONTRIBUINTES EM PORTUGAL E NO BRASIL – UMA PROPOSTA PARA A SUA PROTEÇÃO FUNDAMENTAL

*João Ricardo Catarino\**

## **Resumo**

Os sistemas fiscais consagram um conjunto de garantias fundamentais destinadas a proteger o cidadão contribuinte dos excessos da ação das autoridades tributárias. Tais garantias dão corpo a princípios constitucionais fundamentais amplamente reconhecidos tanto pelos Estados como pelos cidadãos. Sucede porém que diante de dificuldades de variada ordem, as normas que consagram essas garantias substantivas ou processuais dos contribuintes, são frequentemente objeto de modificação através de lei comum. Desta resulta frequentemente a perda e a descaracterização da ordem de valores que as fundamentam, postergando os direitos e a posição do contribuinte na relação tributária. Este estudo descreve este fenómeno e defende a tomada de medidas ao nível dos próprios sistemas normativos que impeçam o legislador comum de, a todo o tempo e por lei geral, diminuir livremente as garantias fundamentais dos contribuintes. Defende-se neste estudo que existe hoje, em alternativa, uma pluralidade de ordenamentos superiores, que alguns denominam de ordens jurídicas fundamentais parciais. É nestes que se deveriam acolher as normas consagradores dos princípios enformadores das garantias que não tivessem assento constitucional e das próprias garantias dos contribuintes, visando defendê-los de ímpetus legislativos erráticos da lei comum. Assim, propõe-se a consagração dessas garantias em corpos normativos de valor reforçado como as leis-quadro ou leis complementares e bem assim o estabelecimento constitucional de garantias qualificadas de aprovação das modificações.

## **Palavras-Chave**

Garantias dos contribuintes. Constituição fiscal. Garantias tributárias. Tributação.

## **Abstract**

Tax systems reflect a number of fundamental safeguards designed to protect the taxpayer citizen of the excesses of the action of the tax authorities. Such guarantees embody fundamental constitutional principles widely recognized both by States and by citizens. But what happens when faced with difficulties of varying order, the provisions which enshrine these substantive or procedural rights for taxpayers, are often subject to modification through common law. This often results in the loss and distortion of the order of values that underlie, postponing the rights and position of the taxpayer in the tax ratio. This study describes this phenomenon and argues for measures the level of own normative systems that prevent the com-

---

\* Professor de Direito Tributário e de Finanças Públicas e Direito Financeiro na Universidade de Lisboa – ISCSP – Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas. Investigador no CAPP – Centro de Administração e Políticas Públicas.

mon legislature, at any time and by general law, diminish the fundamental guarantees of taxpayers freely. It is argued in this study that exists today, alternatively, a plurality of superior orders, which some call the fundamental partial legal orders. It is these that should welcome the standards of the concepts of constitutional guarantees not have seat and of the guarantees of taxpayers, seeking to defend them erratic outbursts legislative common law. Thus, it is proposed that the consecration of these guarantees in normative bodies of reinforcement value as framework laws, or supplementary laws as well as the establishment of constitutional guarantees of qualified approval of modifications.

### Keywords

Taxpayers guaranties. Tax Constitution. Tax guaranties. Taxation.

## 1. INTRODUÇÃO

Os princípios valorativos que emergiram das revoluções liberais levaram a uma completa reestruturação dos paradigmas essenciais das finanças públicas e dos sistemas fiscais. Estes permitiram estabelecer em bases inteiramente novas os fundamentos dos tributos, dando corpo aos anseios dos povos em busca da definitiva assunção expressa do princípio do consentimento e da autorização anual para o seu lançamento e cobrança, que nunca haviam sido inteiramente respeitados<sup>1</sup>. Mas também corporizaram os valores do primado da lei, da universalidade do imposto, a consagração do consentimento, a extinção dos privilégios fiscais em razão da classe social, da transparência e do rigor das contas públicas, entre outros.

A subsequente transformação do Estado patrimonial no Estado dito fiscal converteu o tributo na fonte de financiamento mais importante, que foi causa do maior relevo dado a uma nova dogmática. Nascia assim o que veio a ser depois designado de Direito Financeiro Público. Este passou a ocupar-se da obtenção e distribuição dos meios ou recursos financeiros necessários ao financiamento dos entes públicos e da gestão do bens que são propriedade desses mesmos entes públicos.

Ainda que alguns dos princípios e valores estruturantes dos sistemas financeiros públicos sejam muito mais antigos, remontando à antiguidade clássica ou ao pensamento do direito romano, como é o caso dos princípios de *non bis in idem*, do *nullum tributum sine lege praevia* ou do consentimento, muitos outros são mais recentes, resultando do legado liberal e continuam a servir de travejamento dos nossos sistemas fiscais nacionais, como é o caso dos princípios da legalidade ou da igualdade.

Como resultante direta dos valores difundidos pela revolução francesa e da divisão dos poderes, foram reconhecidas aos Parlamentos nacionais as mais relevantes competências financeiras na autorização e controlo de execu-

---

<sup>1</sup> Ver JOÃO RICARDO CATARINO, *Para Uma Teoria Política do Tributo*, Cadernos de CTF n.º 183, Lisboa, 1999 (2.ª edição, 2009).

ção das contas públicas e da actividade creditícia do Estado. Assim, as criadoras dos tributos passaram a ser objeto de aprovação parlamentar. Cabe ainda aos Parlamentos, na generalidade dos Estados europeus continentais e apenas com diferenças de pormenor em razão das especificidades do modelo político, o poder para conceder a autorização anual para o lançamento dos tributos, para a aprovação dos instrumentos de gestão e execução das competências financeiras, para autorizar o recurso ao crédito externo e para controlar as contas nacionais, quer de forma concomitante quer *a posteriori*<sup>2</sup>, tanto em Portugal como no Brasil.

Vigora assim, em muitos casos, um estruturante princípio geral de reserva de lei, absoluta e formal, que exige que a fonte do tributo ou do imposto (consoante os casos) seja lei em sentido próprio<sup>3</sup> (e não lei em sentido amplo), criada segundo o processo formal de criação da lei, para lhe conferir todas as garantias de legalidade. Tal princípio é hoje complementado em alguns modelos constitucionais, por um outro, o da *reserva de lei* segundo o qual a aptidão para aprovar leis de imposto pertence em exclusivo aos Parlamentos nacionais. Estes podem, como no caso de Portugal, autorizar o poder executivo a legislar sobre impostos e sistema fiscal unicamente através de uma prévia autorização legislativa que deve definir o seu objecto, sentido, a duração e a extensão. No Brasil os tributos são obrigatoriamente aprovados por lei (artigo 150 da CF).

Através deste conjunto de limites e exigências formais e de fundo garante-se, na generalidade dos sistemas fiscais, o respeito pelo primado da pessoa humana e pelo papel e lugar do sujeito na determinação do financiamento do Estado. Confere-se voz aos cidadãos através dos órgãos representativos que são as Assembleias Nacionais, eleitas por sufrágio, garantindo por esta via a materialização do consentimento na tributação, num contexto de contrato social, defendido tanto pelos teorizadores da revolução francesa como por vários outros depois deles<sup>4</sup>.

O âmbito e o conteúdo específico das matérias sujeitas aos princípios da legalidade e da reserva de lei são bastante variáveis. Em alguns casos, como sucede com o modelo constitucional português, ele abrange até mesmo as garantias substantivas e processuais dos contribuintes como veremos<sup>5</sup>.

---

<sup>2</sup> Veja-se o artigo 103.º n.º 2 da Constituição Política Portuguesa, o artigo 133.º da Constituição Política Espanhola, o artigo 150.º da Constituição Política Brasileira e o artigo 47.º da Constituição Política Francesa.

<sup>3</sup> Em Portugal vale o disposto no artigo 112.º da CRP.

<sup>4</sup> Para uma análise dos termos em que no plano do tributo o contrato social foi defendido veja-se SAMUEL FLEISCHAKER, *Breve História da Justiça Distributiva*, Martins Fontes, São Paulo, 2006.

<sup>5</sup> Veja-se o artigo 103.º da CRP.

## 2. LIMITES DO PODER DE TRIBUTAR – A NECESSIDADE DE PROTEÇÃO FUNDAMENTAL DAS GARANTIAS DOS CONTRIBUINTE

Nem sempre os sistemas legais consagraram de forma clara e precisa normas sobre garantias dos contribuintes. Mesmo quando prevista, a matéria nem sempre foi historicamente objecto de densificação adequada nesses modelos, havendo casos de absoluta omissão. Todavia, de um modo ou de outro sempre foi possível fazer ouvir o clamor dos povos perante os governos diante de tributação excessiva<sup>6</sup>. Mesmo hoje, as soluções legais variam muito. Ainda que na generalidade dos sistemas fiscais nacionais vigore um estruturante direito de reação dos contribuintes perante todo e qualquer acto administrativo definitivo e executório que seja lesivo dos seus interesses, a forma de execução prática desse axioma fundamental apresenta especialidades nacionais de relevo que aqui não cabe tratar (Artigos 268.º da CRP e 5.º, XXXV da Constituição Federal brasileira).

O que interessa salientar é que, no contexto actual, todos os sistemas legais de tributação preveem meios judiciais ou administrativos de reação contra a liquidação injusta ou ilegal dos tributos. Todavia, as garantias dos contribuintes estendem-se muito para além dos mecanismos processuais ou adjetivos de reação. Existe hoje um complexo de outras normas de carácter substantivo que são igualmente estruturantes. Em parte isso resulta também do carácter complexo da relação tributária na qual, para além de um núcleo composto pela relação em sentido estrito, relativa à obrigação de imposto, há ainda um conjunto de deveres acessórios, de variado regime e alcance<sup>7</sup>.

São exemplos concretos de garantias, por exemplo, regras de caducidade ou decadência do direito à liquidação dos tributos. Estas visam articular, por um lado, o interesse público que funda o direito do Estado ao imposto e, por outro, o valor da certeza e segurança jurídicas, impedindo que o seu exercício não se não estenda por período superior ao razoável. O estabelecimento de um prazo máximo para o exercício do direito do Estado de liquidar certo tributo constitui assim uma justa articulação entre tais dois interesses, públicos e privados. Um outro exemplo é o das regras de prescrição do direito à cobrança do crédito tributário, em que o fator tempo concilia esses dois interesses essenciais, por estabelecer um limite temporal após o qual o credor da prestação tributária não pode mais exercer o seu direito<sup>8</sup>.

---

<sup>6</sup> DUNCAN BENTLEY, *Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation*, Kluwer, 2007, págs. 11 a 58.

<sup>7</sup> JOÃO RICARDO CATARINO, *Redistribuição Tributária – Estado Social e Responsabilidade Individual*, Almedina, Coimbra, 2008, págs. 484 e segs.

<sup>8</sup> ALBERT HENSEL, *Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2005, págs. 363 e segs. e JOSÉ HABLE, *A Extinção do Crédito Tributário por Decurso do Prazo*, 2.ª edição, Lumen Iuris, Rio de

No mesmo sentido se devem compreender as regras sobre o dever de prestação de garantia idónea para sustentar a marcha do processo de execução fiscal. Compreende-se que nos casos em que tendo sido liquidado um tributo, o agente econômico que com ele se não conforme e decida recorrer da liquidação da autoridade pública, seja obrigado a prestar garantia bancária, seguro-caução ou outra garantia patrimonial através da penhora de bens, títulos ou direitos.

Há também limites à penhora de bens pessoais do devedor do tributo, para lhe garantir o mínimo de dignidade e subsistência, o que demonstra que o interesse do Estado ao imposto não é supremamente absoluto. E há, finalmente, as garantias associadas ao reconhecimento de benefícios fiscais, à participação dos contribuintes no procedimento tributário (v. g. a notificação para o exercício do direito de audição prévia ou para pagamento do imposto), entre muitas outras.

Tais garantias são objeto de consagração na lei refletindo, tendencialmente, e pelo menos em teoria, uma sã articulação dos interesses das partes na relação tributária, visando o seu desenvolvimento harmonioso, sem sobressaltos<sup>9</sup>. A consagração destas garantias em lei<sup>10</sup> onde se definem os caracteres reais e pessoais da tributação, constantes nos diversos códigos ou leis tributárias comuns assegura certa medida de estabilidade<sup>11</sup>. Todavia, as regras sobre garantias dos contribuintes consagradas em lei tributária comum, substantiva ou processual, não são mais estáveis do que as demais regras comuns de direito tributário.

É verdade que a consagração inicial dessas garantias resulta de opções legislativas coerentes, normalmente provenientes de processos de reforma fiscal, normalmente imbuídos de uma inovadora lógica de conjunto.<sup>12</sup> Efetivamente, em momentos de reforma fiscal, os Estados criam regras que refletem valores estruturantes ligados às garantias e ao exercício dos direitos de

---

Janeiro, 2007. JOAQUIM GONÇALVES, *A Caducidade face ao direito tributário*, in *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, págs. 225 e segs. editora Vislis, 1999, Lisboa.

<sup>9</sup> JEAN-CLAUDE MARTINEZ E PIERRE DI MALTA, *Droit Fiscal Contemporain*, Tome 1 – L'impôt, le fisc, le contribuable, Litec, Paris, págs. 385 e segs. e JUAN MARTÍN QUERALT ET ALL, *Derecho Tributario*, Arazandi editorial, Pamplona, 1999, págs. 51 e segs.

<sup>10</sup> Em Portugal, para além dos diversos códigos tributários existe uma LGT – Lei Geral Tributária e um CPPT – Código de Procedimento e Processo Tributário onde, na decorrência do disposto no artigo 103.º n.º 2 da CRP, essas garantias substantivas e processuais se acham estabelecidas. Todavia, vale notar que nenhuma delas é uma lei reforçada, pelo que não prevalecem hierarquicamente sobre outros diplomas fiscais, embora, como é o caso da LGT regule aspetos nucleares, substantivos, da relação jurídico-tributária.

<sup>11</sup> EUSÉBIO GONZÁLEZ, *Derecho Tributario*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1997, Vol. I, pág. 147 e segs.

<sup>12</sup> Nesses momentos os Estados procuram adotar soluções alinhadas com os valores e as tendências expressas pelas organizações especializadas na matéria, tais como a OCDE ou o FMI e, em certo sentido, a União Europeia e outros Estados mais evoluídos na matéria.

defesa dos contribuintes, visando o equilibrado desenvolvimento da relação tributária. O problema é que depois, a aplicação prática das normas estabelecidas suscita reações que levam, aos poucos, à alteração da lei, frequentemente inconsistentes, modificando o equilíbrio da relação entre as partes — contribuintes e autoridade tributária — em prejuízo da coerência do sistema fiscal e dos equilíbrios da justiça através do imposto. Na prática, a densidade das garantias dos contribuintes é modificada, restringida ou tornada excecional, resultando na sua perda de conteúdo e da centralidade do contribuinte na relação tributária<sup>13</sup>.

Tudo isto coloca a questão central deste estudo de saber como é que se poderá proteger quer a posição do contribuinte, conseqüentemente, a coerência intrínseca dos sistemas tributários, impedindo que as suas garantias substantivas ou processuais plasmadas na lei não sejam objeto de descaracterização subsequente. Interessa-nos apontar um caminho para resolver a perda de garantias dos contribuintes pela via da alteração da lei fiscal, não as modificações de conteúdo que pela via interpretativa possam resultar da atividade da administração tributária<sup>14</sup>, da jurisprudência ou da própria doutrina. Interessa-nos garantir uma maior estabilidade da lei fiscal reguladora dessas garantias substantivas e processuais bem das boas práticas administrativas em matéria fiscal<sup>15</sup>.

### 3. LIMITES À REVISÃO LEGAL DAS GARANTIAS DOS CONTRIBUINTES — A POSSIBILIDADE DA SUA PROTEÇÃO EM LEI FUNDAMENTAL

#### 3.1. A manifesta necessidade de mecanismos de defesa das garantias plasmadas em lei

A revisão da lei tributária comum através de iniciativas legislativas avulsas reflete a oscilação que na atuação prática dos órgãos de poder sempre se verifica entre o Estado de Poder e o Estado de Direito.<sup>16</sup> Seja como for, ela modifica o conteúdo das garantias processuais e substantivas dos contribuintes, retirando-lhes conteúdo prático. É assim que, muitas vezes, por diploma

---

<sup>13</sup> JOÃO RICARDO CATARINO, *Redistribuição Tributária – Estado Social e Responsabilidade Individual*, Almedina, Coimbra, 2008, págs. 508 e segs.

<sup>14</sup> No caso, por exemplo, através de orientações administrativas genéricas, como é o caso em Portugal, das Circulares Administrativas que são mera interpretação oficial da lei que vincula apenas os funcionários sujeitos ao dever de obediência hierárquica.

<sup>15</sup> Estas são recomendadas também pelo próprio FMI, *Code of Good Practices on Fiscal Transparency*, IMF, 1007, <http://www.imf.org/external/index.htm>

<sup>16</sup> Para mais aprofundamentos veja-se o eloquente texto de ROQUE ANTÓNIO CARRAZA, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, págs. 415 e segs. 26.ª edição, Malheiros, São Paulo, 2010.

legal esporádico, ditado por razões de conjuntura, dificuldades de implementação das soluções legais consagradas, questões de mentalidade que resistem às novas soluções, perda de receita ou incapacidade técnica da máquina administrativa do Estado para realizar uma correcta aplicação das regras legais que protegem a posição substantiva ou processual do contribuinte na relação tributária, tais regras sofrem de uma verdadeira contra-reforma que retira a tais preceitos enformadores parte do seu conteúdo útil ou eficácia prática.

Se a tal prática se somarem os entorses derivados das práticas administrativas e da interpretação interna das leis fiscais, bem se vê um resultado concreto que fica bastante aquém do melhor espírito da lei. É, no fundo, a posição ou o estatuto do contribuinte que entra em perda, com efeitos nefastos sobre o valor de confiança que o Estado deve infundir<sup>17</sup>.

A pergunta que aqui pode surgir é a de saber por que razão os Governos não travam as propostas de iniciativa de revisão da lei tributária pelos tecnocratas do Estado. Há um variado conjunto de razões. Em parte isso se dá porque os Governos não possuem, muitas vezes, pessoal especificamente preparado para avaliar o alcance concreto dessas propostas, ficando a plena compreensão do seu alcance cingidas àqueles que são funcionários permanentes e cuja carreira perdura muito para além da vida política dos seus ministros. Noutros casos, as causas dessa descaracterização partem do próprio poder político, muitas vezes angustiado com a perda de receita ou com a incapacidade da máquina administrativa para corresponder às solicitações inovadoras da lei fiscal.

É assim que, por exemplo, as regras de caducidade / decadência do direito à liquidação; de prescrição do direito à cobrança dos impostos; as regras relativas ao dever de prestação de garantia idónea para sustentar a marcha do processo de execução fiscal, respeitantes aos limites à penhora de bens pessoais, à notificação dos contribuintes para os chamar à relação de imposto, associadas ao reconhecimento de benefícios fiscais; à marcha e participação no procedimento tributário, são frequentemente objecto de revisão, supressão ou aditamento por lei comum que lhes retira coerência, conteúdo e eficácia prática, transformando os regimes garantísticos-regra em verdadeiros regimes de exceção.

---

<sup>17</sup> VÍTOR FAVEIRO, *O Estatuto do Contribuinte – A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra editora, Coimbra, 2002 e Paulo Barros de Carvalho, *Estatuto do Contribuinte. Direitos, garantias individuais em matéria tributária, e limitações constitucionais nas relações entre o fisco e o contribuinte*, in *Vox Legis*, 141/36, citado por ROQUE ANTÓNIO CARRAZA, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, págs. 444 e 445. 26.ª edição, Malheiros, São Paulo, 2010.

Com isso se subverte, na prática e na forma, os elevados valores que estiveram na base da sua consagração inicial, deixando os contribuintes numa posição de inferioridade, perante regimes de garantias consagrados em normas de fraca coerência que não realizam a justiça material nem efectivam os limites mínimos da equidade e da justiça num Estado de direito democrático. A realidade tem demonstrado que a lei fiscal reguladora das garantias dos contribuintes, embora apoiada (e limitada) em princípios e valores constitucionais, não beneficia de nenhuma garantia de estabilidade, nem garante de forma estável os valores essenciais de uma sã cidadania tributária, caracterizadores de uma sólida e estável relação entre a autoridade tributária e os contribuintes.

A descaracterização das normas legais de direito comum que consagram as garantias dos contribuintes faz perder a congruência e o equilíbrio dos sistemas fiscais com evidente prejuízo para o contribuinte e a actividade económica em geral. Produzem-se com isso custos de contexto assinaláveis que têm na sua génese apenas certas irracionalidades ou incapacidades de resposta dos agentes e órgãos do poder público, supra referidas.

Trata-se de um problema sério dos sistemas fiscais contemporâneos que urge resolver, pelos efeitos nefastos que produzem na ideia de cidadania fiscal, por minarem a relação de confiança que qualquer Estado procura estabelecer e conferirem ao contribuinte um sentimento de impotência que alarga fundamentos para a evasão “justificada” ao imposto.<sup>18</sup>

A facilidade com que se alteram as leis sobre garantias dos contribuintes (substantivas e processuais) é a resultante de uma clara incompletude da ideia de Estado fiscal democrático que não assegura, neste aspeto, a estabilidade efetiva dessas leis. Em resultado, as garantias efetivas dos contribuintes não têm merecido do Estado o respeito devido pelos valores vazados nas normas que as consagram, permitindo que estas sejam objecto de livre modificação até por leis comuns.

Do que se trata é da ausência nos sistemas constitucionais e fiscais de garantias prévias que obriguem o legislador a respeitar a estabilidade das normas fiscais consagradoras de garantias substantivas e adjetivas essenciais dos contribuintes, já que não existe uma estrutura político-normativa de controlo que proteja especialmente esses regimes legais. Ora, defendemos que deveria existir uma estrutura de regras, seja ao nível constitucional seja a um nível intermédio entre essas normas constitucionais e as leis fiscais comuns,

---

<sup>18</sup> Vaja-se o caso das alterações que em Portugal a lei do Orçamento do Estado para 2013 (Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro) trouxe ao Estatuto dos Benefícios Fiscais, revogando benefícios com carácter estrutural que, em princípio, deveriam estar a salvo dessas alterações de rumo da política fiscal, comprometendo, muito provavelmente, o valor da estabilidade da relação tributária e da proteção da confiança dos agentes económicos perante as leis.

que garantisse a estabilidade dos regimes legais que consagram as garantias dos contribuintes. Vejamos a proposta seguinte.

### 3.2. A criação de limites à modificação das garantias fundamentais dos contribuintes

#### 3.2.1. *A perda de centralidade das constituições políticas*

Em face da realidade acima enunciada, propugnamos o estabelecimento no ordenamento jurídico de normas específicas visando a estabilidade das normas fiscais sobre garantias dos contribuintes, impedindo a modificação destas através da lei comum, por razões de conjuntura, especial complexidade, onerosidade, ineficácia, incapacidade administrativa, ou qualquer outra. Para tanto justifica-se o estabelecimento ou o reforço de duas estruturas formais: o reforço da *estrutura normativa de garantia* dessas regras essenciais, ao nível do exercício do poder legislativo, e uma estrutura que designamos de *estrutura de controlo*<sup>19</sup> sobre a sua efetiva observância, cuja violação deveria determinar a invalidade do acto legislativo violador da norma onde se contém o valor garantido.

A primeira — *estrutura de garantia* — seria integrada por um conjunto especificado de regras e matérias integradas em lei superior à lei fiscal comum, dotando-as de uma supra legalidade material que as transformariam num parâmetro obrigatório para todas as leis comuns em matéria fiscal / tributária. Neste ponto deparamo-nos com uma primeira dificuldade. A de saber se tais valores fundamentais se deveriam acolher no texto constitucional, como sucede já hoje, v. g. com os princípios do consentimento, da legalidade, da reserva de lei e de competência legislativa em matéria de impostos, ou se, pelo contrário, se deve entender que, sendo embora essenciais, eles não apresentam a mesma intensidade dos valores fiscais fundamentais, já hoje acolhidos em tais textos constitucionais um pouco por todo o lado.

A primeira hipótese é viável pois a dogmática constitucional já acolhe a ideia de uma reserva de Constituição. Esta compreende um conjunto de matérias que não podem deixar de estar nela contempladas. Há, por assim dizer, uma “essência constitucional” integrada pelos princípios fundamentais que determinam, entre outras, a estrutura geral do governo, o processo político, os direitos, as liberdades e as garantias fundamentais que as maiorias legislativas não podem deixar de respeitar. As constituições políticas não são todavia sistemas fechados de normas e valores.

---

<sup>19</sup> Neste sentido, para maiores desenvolvimentos, ver GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional*, 3.ª edição, Almedina, Coimbra, 1983.

A ideia de reserva de Constituição está em sintonia com o espírito do tempo e a consciência jurídica geral da coletividade. Todavia, os *corpus* constitucionais não são imutáveis. Eles podem ser objecto de modificação e são frequentemente, carregando-se de novos valores ou dando renovada expressão, sentido e conteúdo a princípios mais antigos. Por outro lado, a composição desse núcleo básico de normas revela valores de diferente grau de dureza. A função do texto fundamental não deve ser apenas a de acolher normas respeitantes à tutela de realidades mais particularizadas, ainda que fundamentais.

Assim, a resposta mais lógica ao problema, a nosso ver, não seria a de carrear para dentro do texto constitucional as normas e regimes tuteladores das garantias tributárias concretas de que aqui tratamos. Tanto mais que essa garantia já existe e consta dos artigos 103.º n.º 2 e 150 da CRP e da CF brasileira, respetivamente. E isto porque a excessiva particularização de regimes legais fundamentais é incompatível com a dogmática constitucional. Por outro lado, a complexidade e a heterogeneidade dos ordenamentos jurídicos reclamam solução diferente, sob pena de se transformar as constituições políticas em meras leis-quadro.

Por outro lado, a nosso ver, deve ser hoje relativizada a ideia da constituição política dos povos como o vértice da pirâmide normativa. A imagem da lei fundamental ligada ao ideal iluminista que defendia ser possível organizar a estrutura política e social num só documento não tem a virtualidade de compreender as necessidades atuais dos sistemas políticos modernos. É verdade que as constituições políticas mantêm o seu papel de elemento unificador dos sistemas jurídicos (princípio da conformidade) ao exigir a consonância de todos os actos dos poderes públicos com as regras e princípios da Constituição. Mas há quem defenda que não se pode deixar de falar em “ordenamentos superiores” ao invés de um só ordenamento superior<sup>20</sup>. O denominado direito ordenamental possui hoje outros direitos concorrentes, isto é, há uma pluralidade de ordenamentos superiores<sup>21</sup> pois existem ordens jurídicas fundamentais parciais a par do denominado direito reflexivo. Esta situação evidencia bem as dificuldades da concepção jurídica tradicional da Constituição política como ordem normativa unitária e aglutinadora de todo o ordenamento jurídico.

---

<sup>20</sup> MAURO CAPPELLETTI, *Dimensioni della Giustizia nella Società Contemporanea*, Bologna, 1994, pág. 198.

<sup>21</sup> De que são exemplos, o ordenamento jurídico comunitário para os Estados membros da União Europeia e os princípios jurídicos fundamentais enformadores da ideia de Estado de direito democrático e até, as Bill of Rights. A. BALDASSARE, *Costituzione e teoria dei Valori*, Política del Diritto, 1991, págs. 639 e segs. e S. M. CICONETTI, *Appunti di Diritto Costituzionale*, G. Giapichelli Editore, Torino, 1992.

Em particular o denominado *direito reflexivo*, constituído pelas regras definidoras dos esquemas relacionais entre os diversos agentes no meio social, como sucede com as normas e acordos respeitantes à concertação social, dá lugar ao que se designa de *the constitution of organization*<sup>22</sup>.

Reconhecidas que são, por um lado, as especificidades próprias do direito tributário e, por outro, os problemas de reflexividade que ele (e não só) coloca, não carecemos de situar na Constituição política o problema da protecção das normas legais que criam e regulam as garantias substantivas e processuais dos contribuintes, para além das que se encontram já incluídas na superestrutura normativa que é o texto constitucional.

Este problema não é, em si mesmo, novo. Já foi sentido pelos teóricos dos nossos modelos constitucionais, havendo quem defenda a possibilidade de coexistirem acervos de normas tuteladoras de interesses fundamentais em vários lugares do ordenamento jurídico. Existe, segundo alguns, uma forte tendência para se assumir a impossibilidade de o sistema regulador fundamental gerar dentro de si um só conjunto unitário de respostas dotadas de racionalidade e coerência válidas e abrangentes de todo o sistema normativo. É o que se designa de crise de reflexividade<sup>23</sup>.

Michael Walzer argumenta que num contexto de manifesta complexidade dos sistemas sociais as respostas a questões são tantas quanto as comunidades existentes. Assim, a procura de princípios de justiça não deve realizar-se de fora, em princípios abstractos, mas em experiências ou práticas concretas, partilhadas. Daí, Walzer afirma que qualquer explicação essencial da justiça deve ter na base uma explicação local<sup>24</sup>. Outros defendem o plura-

---

<sup>22</sup> Estes acervos normativos, como o faz notar o constitucionalista GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 3.<sup>a</sup> edição (reimpressão), Almedina, Coimbra, 1999, acolhem um sistema regulador complexo de matérias específicas, tais como sobre acordos salariais ou critérios de produtividade que não podem ser objecto de normatização em lei comum nem derivar normativamente da constituição política.

O *direito reflexivo* exprime, pois, a impossibilidade de o sistema normativo constitucional produzir um conjunto unitário de respostas coerentes, tendo em conta o pluralismo, o desacordo razoável e a diversidade que caracterizam os modelos sociais modernos<sup>22</sup>. Assim, a Constituição política é hoje vista como uma ordem jurídica fundamental parcial, o que permite que as normas reguladoras de certos bens e valores jurídicos fundamentais do direito fiscal ou tributário possam ser objeto de protecção fundamental fora da Constituição. E isto porque a teoria da Constituição revela atualmente dificuldades crescentes em entender claramente as lógicas de revelação do direito nas suas diferentes áreas ou ambientes sociais.

<sup>23</sup> Veja-se MICHAEL WALZER, *Spheres of Justice*, Basil Blackwell, Oxford, 1983.

<sup>24</sup> MICHAEL WALZER, *Spheres of Justice*, 1983, pág. 314). Na linha de Walzer, vários outros autores recentraram o liberalismo social, a moral e os direitos da pessoa humana no contrato social, assumindo este último que a defesa dos direitos individuais implica não uma abstenção do Estado mas uma acção afirmativa, tendente a corrigir injustiças, nomeadamente através da tributação redistributiva.

lismo e a igualdade do cidadão enquanto pessoa, sujeito de direitos, mas também a diferenciação no plano da medida de riqueza detida<sup>25</sup>.

Desta impossibilidade material de reflectir todos os valores do modelo social num só texto fundamental (a Constituição política) resulta a necessidade de certos valores essenciais específicos constarem de textos normativos sub-fundamentais, isto é, de leis-quadro ou leis de enquadramento (v. g. leis de responsabilidade fiscal<sup>26</sup>) reguladoras de sectores ou partes da actividade pública.

Esta realidade põe também a nu uma certa crise do centro político natural, até agora incontestado. Deixando a Constituição como fonte normativa central de fornecer a resposta adequada à tutela das demandas de um modelo social cada vez mais plural, complexo e exigente, a periferia do sistema normativo teria de assumir a consagração de certos princípios enformadores específicos que, sendo autónomos, se subordinariam do mesmo modo e do ponto de vista dos valores, ao texto fundamental. Mas só nisto. No mais particularizariam valores próprios de subsectores sociais.

Assim, leis-quadro ou leis de enquadramento sectoriais são hoje chamadas a materializar alguns desses princípios jurídicos enformadores de sectores específicos da actividade pública, podendo nelas se plasmar normas concretas que, respeitando todavia as referências fundamentais, concretizem a protecção de valores essenciais definidos, que correspondem a direitos juridicamente relevantes dos contribuintes.

De uma solução deste tipo resultaria que as normas protetoras das normas reguladoras das garantias dos contribuintes, hoje plasmadas nas leis comuns (nos códigos e demais leis tributárias), ficariam a salvo das investidas do legislador ordinário, requerendo-se para a sua alteração, uma aprovação por maioria parlamentar qualificada e não simples, como agora sucede. Trata-se de um modo de tratar o problema da estabilidade das garantias dos contribuintes segundo critérios e modelos que já são, em geral, conhecidos

---

<sup>25</sup> Neste sentido, RAYMOND ARON, *Bertrand de Jouvenel e também Ralph Dahrendorf*, em *As classes sociais e seus conflitos na sociedade industrial* (1955); *Nova Liberdade* (1975); *O conflito social moderno* (1988) (um ensaio sobre a política da liberdade onde recupera o tema do conflito social), RONALD DWORKIN, NORBERTO BOBBIO, MICHAEL WALZER, *Esferas da justiça* (1983) e CHARLES TAYLOR, *As fontes do eu* (1989) e JOHN RAWLS, *Teoria da justiça*, Presença, Fragmentos, Lisboa, 1991, *Collected Papers* (1999); *Lectures on the History of Moral Philosophy* (2000); *Liberalismo político* editorial Presença. Lisboa, 1997; *A Theory of Justice: revised edition*, Oxford University Press, 1999; *Justiça como Equidade: Uma Conceção Política, não Metafísica*, Lua Nova, Revista de Cultura e Política, n.º 25, S/Paulo, s/data; *Justice as Fairness: A Restatement*, Cambridge / MA The Belknap Press of Harvard University Press, 2001.

<sup>26</sup> No caso do Brasil, a Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000.

dos modelos constitucionais<sup>27</sup>. E que não teriam nenhuma dificuldade em ser implementados e percebidos.

No Brasil estas leis são designadas de “leis complementares” destinando-se a desenvolver os princípios básicos enunciados na Constituição Política. Em Portugal são chamadas de leis de valor reforçado. A Constituição brasileira de 1988 define que a atividade legiferante está, no tocante a certas matérias, reservada à lei complementar, o que significa, nos termos do seu artigo 69.º, submeter estas matérias, dada a sua dimensão estruturante, à aprovação da maioria absoluta das casas legislativas (Senado Federal e Câmara dos Deputados). No domínio especificamente do direito tributário, o artigo 146.º da Constituição brasileira reserva à lei complementar, entre outras matérias, o poder de “II - *regular as limitações constitucionais ao poder de tributar* (sublinhado nosso); III - *estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.*” As leis complementares visam, entre outras coisas, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária sobre a definição dos tributos, a obrigação de imposto e as limitações constitucionais ao poder de tributar.

O Supremo Tribunal Federal do Brasil, por Acórdão de 4.12.2007, entre vários outros, veio concluir que a matéria regulada por lei complementar só poderá ser alterada por lei ordinária na parte que não se tratar de matéria constitucionalmente reservada à lei complementar<sup>28</sup>. Embora a delimitação prática dessa reserva nem sempre seja fácil, trata-se, como bem se vê, até certo ponto, de estabelecer uma garantia reforçada sobre a estabilidade dessas matérias. O artigo 150.º da Constituição brasileira consagra a possibilidade da existência de “outras garantias asseguradas ao contribuinte” para além das que nele próprio se estabelecem. Assim, nada impede, a nosso ver, tanto no Brasil quanto em Portugal que se regulem por lei complementar, de valor reforçado, alguns dos aspetos substantivos mais relevantes das garantias dos contribuintes. Todavia, esta solução ainda nos parece insuficiente.

---

<sup>27</sup> SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, *Manual de Direito Tributário*, Editora Forense, 2000, págs. 3 e segs.; LUCIANO AMARO, *Direito Tributário Brasileiro*, Editora Saraiva, São Paulo, 1997, págs. 157 e segs.

<sup>28</sup> Veja-se também, GERALDO ATALIBA, *Lei Complementar na Constituição*, editora RT, 1971, pág. 58; HUMBERTO ÁVILA, *Sistema Constitucional Tributário*, 2.ª edição, 2006, pág. 134 e SACHA CALMON COÊLHO, *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*, Forense, 2005, pág. 79.

### 3.2.2. O alcance difuso do conceito de garantias dos contribuintes

Entre as matérias sujeitas a tal reserva de competência legislativa prevista nas Constituições portuguesa e brasileira encontram-se as relativas às *garantias* dos contribuintes (em Portugal, artigo 103.º n.º 1 da CRP e no Brasil em especial o artigo 46.º da Constituição brasileira), exigindo-se a intervenção dos respetivos Parlamentos nacionais, onde se manifesta a vontade do povo ali representado. Outros ordenamentos possuem soluções legais semelhantes. Todavia, a expressão “garantias”, parecendo simples, esconde desde logo a dificuldade de saber qual é o seu exacto sentido, conteúdo e alcance.

Procurando circunscrevê-lo, diremos em primeiro lugar que o preceito se reporta à posição do sujeito de direito enquanto contribuinte<sup>29</sup>, estando aqui em causa tão só as realidades garantísticas emergentes dessa qualidade ou posição. Mas isso ainda é pouco. Do nosso ponto de vista a expressão não abrange apenas as garantias processuais, administrativas e contenciosas dos contribuintes, uma vez que isso deixaria de fora do regime garantístico substantivo da relação tributária.

Há ainda que ter em conta que as garantias se ligam aos valores da segurança jurídica e da justiça fiscal e estes, por sua vez, ao princípio da legalidade fiscal ou tributária (artigos 103.º da CRP e 150.º da Constituição Federal)<sup>30</sup>. Ora, isso tanto nos remete para as garantias processuais e para os regimes legais associados ao seu exercício, como para outros princípios jurídicos. Mas uma e outra complementam-se<sup>31</sup>.

---

<sup>29</sup> PAULO BARROS DE CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, 19.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 140, onde refere que os sistemas tributários compreendem, na trama normativa, uma construção harmoniosa e conciliadora, que visa atingir o valor supremo da certeza, pela segurança das relações jurídicas entre Administração e Administrados. E, ao fazê-lo, enuncia normas que são verdadeiros princípios, tal o poder de aglutinante de que são portadoras, permeando, penetrando e influenciando um número inominável de outras regras que lhe são subordinadas. Veja-se ainda os considerandos teóricos tecidos por HUGO DE BRITO MACHADO, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, Vol. 1. São Paulo: Atlas, 2003

<sup>30</sup> MICHEL BOUVIER, *Introduction au Droit Fiscal et à la Théorie de L'impôt*, LGDJ, 7e edition, Paris, 2004, pág. 585; *Introduction au Droit Fiscal Général et à La Théorie de L'Impôt*, LGDJ, 8ª edição, 2007, pág. 41 e segs.; MARTIN COLLET, *Droit Fiscal*, Thémis Droit, Puf. 2007, pág. 41 e segs. e ANA PAULA DOURADO, *O Princípio da Legalidade Fiscal, Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre Avaliação*, Almedina, Coimbra, 2008.

<sup>31</sup> NUNO SÁ GOMES, *Estudos sobre a Segurança Jurídica na Tributação e as Garantias dos Contribuintes*, Cadernos de CTF, 169, Lisboa, 1993. No caso do Brasil está exposto nos artigos 5º inciso XXXVI e 37 caput da C. Federal. Nesse sentido, conclui HUMBERTO ÁVILA: "... das condutas necessárias para garantia ou manutenção dos ideais de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade normativa: quanto a forma, a moralidade constitui uma limitação expressa (art.º 37.º), e a proteção da confiança e a boa-fé com limitações implícitas, decorrentes dos sobreprincípios do Estado de Direito e da segurança jurídica, sendo todas elas limitações materiais, na medida em que impõe ao Poder Público a adoção de comportamentos necessários à preservação ou busca dos ideais de estabilidade e previsibilidade normativa, bem como de eticidade e confiabilidade." In *Sistema Constitucional Tributário*, 2ª edição, editora Saraiva, São Paulo, 2006. Vejam-se ainda HUMBERTO ÁVILA, *Sistema*

Na verdade, a segurança jurídica pode assumir várias aceções: pode representar o ideal do sistema normativo de propiciar a segurança, a ordem e a paz sociais; pode significar o plano mais concreto da certeza e segurança emanadas pela norma jurídica, isto é, os valores da cognoscibilidade, da previsibilidade e da estabilidade dos factos abrangidos pela norma; e pode, finalmente, designar a segurança requerida pelos cidadãos perante as situações de abuso de poder tanto na aplicação concreta dos regimes legais materiais, como na sua formulação ou modificação.

O sentido que nos interessa é este último. O que está aqui em causa é a perda de garantias materiais e processuais através de modificações legislativas *ad hoc* que representam retrocessos da posição do contribuinte na relação tributária e que não encontram fundamento na plêiade de valores que enformam o sistema jurídico, mas em necessidades que têm como causa dificuldades ou incapacidades das administrações públicas de agirem com eficácia. Dois exemplos: se se modificam as regras de prescrição ou caducidade dos impostos, restringindo as condições mediante as quais estas se podem verificar, por razões que nada tenham que ver com o equilíbrio ou a eficácia do regime preexistente, naturalmente que a posição do contribuinte na relação tributária se fragiliza. Se é alterado o momento relevante para contagem do prazo de caducidade / decadência do direito à liquidação do imposto dando, na prática, mais tempo à autoridade tributária para a efetuar, temos um problema idêntico.

Trata-se em ambos os casos da perda de garantias substantivas fundadas não na necessidade de melhorar o equilíbrio da relação tributária mas, muitas vezes, nas insuficiências administrativas. Em ambos se dá a postergação dos valores da justiça e da segurança jurídica<sup>32</sup>. Compreende-se que os regimes legais careçam de ser alterados, mas isso deve suceder quando a realidade se modifique e os legais existentes não consigam mais abranger, no âmbito da respetiva previsão as novas realidades, ou não o façam em termos satisfatórios. Isto é, quando a dogmática própria dos critérios da interpretação da lei não permita resolver as incompletudes da norma de forma adequada, sabido que o sentido desta não prevalece sempre o mesmo, desde o primeiro até ao seu último dia.<sup>33</sup>

---

*Constitucional Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006; JOSÉ DOS SANTOS CARVALHO FILHO, *Manual de Direito Administrativo*, 16ª ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2006; CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, *Curso de Direito Administrativo*. 20.ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

<sup>32</sup> MISABEL ABREU MACHADO DERZI, *Les changements de Jurisprudence fiscale au Brésil au regard du principe de confiance légitime et de l'intérêt financier public*, Revue Française de Finances Publiques, n.º 100, Paris, 2007.

<sup>33</sup> MANUEL DE ANDRADE, *Ensaio sobre a Teoria da Interpretação das Leis*, Arménio Amado editor, Coimbra, 1978.

Assim, defendemos que as garantias que merecem tutela fundamental não devem ser apenas as de ordem processual, mas também de natureza substantiva, ligadas a todos os regimes legais que materializem valores essenciais, caracterizadores da ordem jus-tributária, como sejam os regimes definidores da caducidade do direito à liquidação, da manutenção sem prazo das garantias prestadas pelos contribuintes, da prescrição, do direito ao pagamento de juros a favor do contribuinte, da compensação abusiva de créditos com dívidas fiscais, e da não apreciação das reclamações em tempo útil, etc.<sup>34</sup>

A segurança jurídica não se limita à enunciação de princípios estruturantes, caracterizadores de uma certa ideia de Estado de Direito, enformadores da relação tributária, nem ao direito processual<sup>35</sup>, mas diz também respeito ao direito material positivo, aquele em que se definem os aspectos estruturantes dessa relação. Isto é, aqueles aspectos que corporalizam a ideia de Estado de direito democrático e os seus princípios fundacionais.

Ora, não vemos nenhuma razão para que o princípio da segurança jurídica não concorra para limitar os actos legislativos avulsos modificadores ou descaracterizadores de um certo equilíbrio dos regimes materiais, quando estes regimes traduzam equilibradamente os valores da justiça, da eficácia e da eficiência, de acordo com a ideia de Estado de direito vigente.

Nestes casos, o impulso legislativo errático ditado por razões conjuntura (v. g. a incapacidade ou a comodidade da administração) deve ser limitado. Mas como?

### *3.2.3. O recurso a leis de enquadramento aprovadas por maioria qualificada para assegurar a estabilidade das garantias dos contribuintes*

Na generalidade dos modelos jurídico-políticos, a lei de imposto reguladora das matérias relativas à definição da incidência material e subjectiva, às isenções, às taxas (alíquotas) e às garantias dos contribuintes, carece da aprovação parlamentar, bastando uma maioria simples.

Porém, em muitos sistemas jurídicos os Parlamentos podem autorizar os Governos a legislar sobre matérias reservadas à aprovação parlamentar,

---

<sup>34</sup> No caso português, uma recente alteração legislativa revogou o normativo que fixava um prazo limite de três anos de validade das garantias prestadas para sustentar a marcha do processo de execução fiscal. Agora, a garantia prestada é válida sem prazo, o que constitui um retrocesso nas garantias dos contribuintes, gerando custos que só protegem a falta de celeridade da administração fiscal e dos tribunais fiscais.

<sup>35</sup> JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE, *A Justiça Administrativa*, Almedina, 2006.

como é o caso da criação de impostos e sistema fiscal.<sup>36</sup> Nestes, a aprovação da lei de imposto dentro do próprio executivo, no órgão colegial deliberativo dos governos denominado Conselho de Ministros, Conselho Executivo, ou similar, faz-se através de uma maioria simples. O mesmo sucede com as leis de enquadramento onde se estabeleçam princípios e regimes jurídicos fundamentais relativos aos impostos, quer tenham origem nos Parlamentos nacionais quer nos órgãos deliberativos dos governos mediante autorização parlamentar.

Este regime de aprovação por maioria simples dos votos facilita muito a modificação desses regimes legais essenciais. Deixa essas normas à mercê da vontade legislativa do poder executivo, que, como vimos, mais diretamente sente a necessidade de modificar as regras sobre garantias e nem sempre no melhor sentido.

Por outro lado, mesmo quando são aprovadas pelos Parlamentos nacionais, tais alterações legislativas defrontam-se com dois problemas. Por um lado, faltam aos deputados eleitos conhecimentos técnicos para compreender cabalmente o alcance da modificação da lei e, por outro, a sua vontade é conformada pela maioria parlamentar que os governos neles possuem, limitando a sua análise crítica. Assim, há que distinguir:

- . Se alteração normativa diz respeito a uma garantia prevista em norma da própria constituição política, devem valer as regras de modificação / revisão nela previstas;<sup>37</sup>
- . Se a alteração diz respeito a uma lei-quadro ou lei complementar, deveria estabelecer-se como regra a possibilidade da sua alteração apenas mediante a sua aprovação parlamentar por maioria qualificada.

Daí, propugnamos uma modificação substancial com relevo ao nível nos modelos jurídico-constitucionais no seguinte sentido:

- a) Exigir que as matérias relativas a garantias dos contribuintes (adjetivas ou substantivas) sejam objeto de aprovação pelos Parlamentos através de lei-quadro ou lei de complementar (a CRP não o prevê e os artigos 146.º e 146-A da Constituição Federal brasileira parece não o abranger a não ser na parte em que se re-

---

<sup>36</sup> A Constituição política portuguesa consagra um regime de reserva de lei a favor do Parlamento para a criação de impostos e sistema fiscal, mas permite que o Parlamento autorize o governo a legislar sobre a matéria através de uma autorização legislativa que deve definir o sentido, a extensão e a duração da mesma. Uma vez autorizado o governo pode legislar sobre matéria fiscal, nos estritos limites dessa autorização, aprovando a lei através de maioria simples no Conselho de Ministros.

<sup>37</sup> Em Portugal vejam-se os artigos 284.º e segs. da CRP e no Brasil veja-se, em especial, o artigo 3.º Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Ambos os textos estabelecem maiorias qualificadas para a aprovação de revisões da Constituição dos dois Estados.

ferem ao estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária);

b) Seja qual for o caso, estabelecer que tal lei-quadro ou lei complementar, definidora das regras sobre garantias dos contribuintes só possam ser objecto de alteração mediante uma maioria qualificada dos deputados presentes, a definir (por exemplo, 2/3);

c) Exigir, em caso de autorização legislativa aos governos para legislar sobre garantias dos contribuintes, a aprovação da lei de autorização através de uma mesma maioria qualificada dos deputados eleitos.

Neste caso se salvaguardariam das investidas extemporâneas do legislador ordinário os valores e os direitos fundamentais que tais leis sobre garantias tutelam. Um limite qualificado de aprovação dotaria a lei-quadro ou complementar de uma supra legalidade formal interposto entre a Constituição Política e a lei comum que não só a transformaria num parâmetro obrigatório para todos os actos legislativos comuns ou ordinários em matéria tributária, como as resguardaria dos impulsos flutuantes ditados pelas necessidades de receita ou do momento político ou económico.

Uma tal solução permitiria, a nosso ver, articular a defesa dos valores que as garantias tutelam com a necessidade de lhes conferir a estabilidade necessária para que o sistema tributário se não descaracterize através de impulsos legislativos erráticos motivados por necessidades contextuais de vária ordem. Assim, os regimes legais substantivos constantes nas leis gerais tributárias, nos códigos de processo e de procedimento ou nas leis complementares ficariam a salvo de investidas legislativas extemporâneas, ao sabor da conjuntura ou das necessidades do Estado e da Administração Pública.

Ainda que se compreenda que os regimes legais constantes dos códigos de imposto (ou no CTN) possam ser objeto de modificação frequente visando aperfeiçoar o âmbito material da aplicação das leis de imposto, em resultado da evolução da complexa realidade social e do mundo dos negócios, isso não constitui fundamento para alterar ou fazer regredir as normas sobre garantias dos contribuintes, pelas razões apontadas, pois neste respeito, a perfectividade crescente dos sistemas tributários ditaria precisamente o inverso.

Por outro lado, definir o âmbito de tais normas não é tarefa fácil, mas não é também impossível. Vive-se um momento particularmente difícil para o exercício da função tributária por parte dos Estados soberanos. Os três factores nucleares da tributação de acordo com a perspectiva clássica, a saber, o território, a materialidade das operações e o controlo dos factos tributários são hoje questionados em diversos sentidos pela desmaterialização, a desin-

termediação e a digitalização<sup>38</sup>. Há também uma patente crise do conceito clássico de território em que habitualmente repousou o direito dos tributos. A ação conjugada da digitalização, da realidade virtual e da globalização propiciam a deslocalização do consumo e do rendimento. Os sujeitos passivos podem atualmente imaterializar e desterritorializar os rendimentos com maior facilidade levando a novos problemas de tributação num mundo global.

Ainda assim, tais fatores não impedem que se reforcem os mecanismos de equilíbrio das relações tributárias através de garantias adequadas e estáveis, sobretudo numa fase em que os sistemas fiscais procuram trilhar o difícil caminho da eficácia e da eficiência, em suma da sua performance<sup>39</sup>.

#### 4. CONCLUSÃO

O estabelecimento na lei fundamental do requisito de uma maioria qualificada nos Parlamentos nacionais para aprovar leis de enquadramento ou leis de autorização legislativa sobre princípios e regimes jurídicos fundamentais reguladores das garantias dos contribuintes impediria os governos de legislar ao sabor do momento e de fazer regredir, por razões estranhas aos valores essenciais dos sistemas tributários, os regimes legais consagradores dessas garantias materiais e processuais.

Assim se protegeria posição jurídica do contribuinte, salvaguardando a estabilidade normativa em nome da justiça, da segurança jurídica, da proteção da confiança, da estabilidade, da previsibilidade dos termos das relações tributárias, ao passo que obrigaria as administrações fiscais a serem mais eficientes no prosseguimento das atribuições que por lei lhes estão cometidas.

---

<sup>38</sup> João Ricardo Catarino, *Globalização e capacidade fiscal contributiva*, Revista Cultura, Universidade Nova de Lisboa, Lisboa, 2003.

<sup>39</sup> Sobre as interessantes questões que a performance coloca, veja o profundo estudo realizado por LUCIANO GOMES FILIPPO, ainda inédito, *La performance en droit fiscal : un nouveau paradigme (perspectives comparées)*, Université Panthéon-Assas, Paris, 2013.