

A caminho de um federalismo fiscal?

Contributo para um estudo das relações financeiras e tributárias entre sujeitos públicos nos ordenamentos compostos.

Principais abreviaturas usadas:

AöR – *Archiv des öffentlichen Rechts*;

BVerG – *Bundesverfassungsgericht*;

BVerGE – *Bundesverfassungsgericht Entscheidung*;

CE – *Constitución Española*;

CMLReview – *Common Market Law Review*;

CRP – *Constituição da República Portuguesa*;

F-VG (*Finanz-Verfassungsgesetz*) — *Bundesverfassungsgesetz vom 21. Jänner 1948 über die Regelung der finanziellen Beziehungen zwischen dem Bund und den übrigen Gebietskörperschaften* (Áustria);

GG – *Grundgesetz*;

JZ – *Juristen Zeitung*;

LFL – *Lei das Finanças Locais* (Lei 42/98, de 6 de Agosto);

LGTE - *Ley General Tributaria Española* (230/1963, de 28 de Diciembre);

LOFCA: *Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas* (8/1980 de 22 de septiembre) (Espanha);

DPT – *Diritto e pratica Tributaria*;

RDFSFS – *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*;

RTDEur – *Révue Trimestrielle de Droit Européen*;

TCE – *Tratado das comunidades Europeias*;

TUE – *Tratado da União Europeia*;

UE – *União Europeia*.

SUMÁRIO

Introdução - o fenómeno da pulverização do poder normativo tributário: a) as teorias da descentralização tributária: *Fiscal Federalism* e *Finanzausgleich*; b) repartição competencial e autonomia financeira. **1. Construção escalonada do ordenamento tributário e Direito intraordenamental tributário.** **2. Princípios enformadores.** 2.1. Princípio da autonomia. 2.2. Princípio da suficiência. 2.3. Princípio do equilíbrio. 2.4. Princípio da solidariedade. 2.5. Princípio da subsidiariedade. 2.6. Princípio da tipicidade. **3. Dimensões jurídicas relevantes.** 3.1. Dimensão formal: a repartição das competências tributárias. 3.1.1. Uma noção adequada de competência tributária. 3.1.2. Modelos de repartição competencial tributária: a) a titularidade da *Kompetenz-kompetenz* tributária; b) o princípio “receita-função” (*Die Ausgaben folgen den Aufgaben*). 3.2. Dimensão material: a repartição receitas tributárias. **4. Perspectivas de evolução: a caminho de um sistema financeiro europeu comunitário?**

Introdução: o fenómeno da pulverização do poder normativo tributário

a) as teorias da descentralização tributária: *Fiscal Federalism* e *Finanzausgleich*.

A partir do momento em que no âmbito da ciência jurídica os ventos da denominada *pós-modernidade jurídica* começaram a soprar — vindos quer dos suspeitos quadrantes jurídicos Norte-Americanos quer dos ingénuos quadrantes jurídicos Europeus comunitários —, não se tem parado de fazer referência ao fenómeno da des-estadualização como uma das características nucleares dos ordenamentos jurídicos actuais. Contudo, e procurando-se sob a capa de tal fórmula vaga identificar fenómenos de policentrismo da produção jurídica, tem-se repetidamente englobado num mesmo esquema classificatório realidades bastante díspares e que apenas apresentam como traço comum o abandono pela *pessoa* Estado, voluntário em alguns casos e não tão voluntário em outros, de certos complexos de fins e meios de acção que tradicionalmente lhe eram atribuídos.

Neste contexto, é corrente a alusão à *internacionalização* de certos segmentos de determinadas disciplinas jurídicas (como, por exemplo, a tutela penal de determinados bens jurídicos) à *europeização* de outros (será o caso, designadamente, da regulamentação e protecção das posições jurídicas ambientais e consumeristas), ou à *municipalização / regionalização* de outros (como, também a título exemplificativo, a prestação de serviços nas áreas do fornecimento de determinados bens essenciais, como a electricidade, o gás, a água, etc.) sem, contudo, se cuidar de saber se se trata indistintamente de um verdadeiro abandono ou antes de uma intromissão abusiva, *maxime* inconstitucional, nessas áreas.

Ora, no domínio tributário as coisas não se passam de modo diferente. Aqui, embora a *supra-estadualização* não se tenha ainda manifestado de forma significativa, a

infra e a *para-estadualização* já assumem contornos marcantes em bastantes ordenamentos jurídicos. A disseminação e pulverização constitucional do poder político em muitos desses ordenamentos tem reflectido também já uma clara intenção de disseminação e pulverização constitucional do poder tributário e fiscal, dando origem a um fenómeno que cada vez mais é designado — de uma forma que nos parece no mínimo equívoca — como *federalismo fiscal*.

O federalismo fiscal assume-se como um sector do conhecimento jurídico que procura estudar as relações jurídico-financeiras que se estabelecem entre os vários escalões de um ordenamento financeiro composto¹. Num sentido amplo, contudo, não se pode dizer que seja uma nova figura, mas antes uma maneira de tornar actuaentes os princípios de autonomia (orçamental e de despesas) já previstos na maior parte das Constituições² e, neste sentido, confunde-se com fenómenos como o regionalismo, o municipalismo ou até certas formas de descentralização. Por outro lado, e num sentido impropriamente restrito, esse mesmo federalismo fiscal aparece muitas vezes intimamente ligado (e quase se reduzindo) ao problema das transferências de receitas públicas entre sub-ordenamentos financeiros (*Finanzausgleich*). As conhecidas “transferências de verbas” ou “compensações” — a maior parte das vezes no sentido Federação → Federado ou *Bund* → *Land* — não esgotam, todavia, as possibilidades teóricas e práticas do problema. A par delas, as questões ligadas à distribuição da provisão pública de bens, à distribuição das competências entre os diversos escalões, ao “efeito de deslocação” das despesas públicas, às regras de preparação, elaboração, aprovação, execução e fiscalização dos vários orçamentos envolvidos, às receitas creditícias, entre outras, também fazem parte do seu cerne.

b) repartição competencial e autonomia financeira

Ora, tal pulverização do poder tributário por vários núcleos obriga a repensar em termos jurídicos dois problemas que desde sempre se têm assumido como fundamentais na arquitectura jurídico-constitucional-financeira dos entes públicos: (i) a repartição da competências tributárias e (ii) a repartição do produto das receitas tributárias; o primeiro, um problema de natureza orgânico-formal e o segundo um problema de natureza material-substancial.

(i) O primeiro problema ganha hoje contornos de questão fundamental em face, quer da descentralização tributária que caracteriza muitos ordenamentos financeiros e tributários, quer da tentativa de construção de novos ordenamentos a partir da integração dos já existentes. Neste particular, a questão da distribuição das competências tributárias não se colocaria se todos os poderes tributários estivessem na titularidade do mesmo ente jurídico, o que não acontece. Pelo

¹ Numa perspectiva não jurídica, mas (estritamente) financeira v. Richard e Peggy MUSGRAVE, “*Public Finance in Theory and Practice*”, 5.^a edição, McGraw- Hill, 1989, 445 e ss., em especial 457 e ss.; e Joseph STIGLITZ, “*Economics of the Public Sector*”, 2.^a edição, W. W. Norton & Co., New York, 1988, 631 e ss..

² V. NICOLA d’AMATI, “L’Autonomia finanziaria delle regioni: dalla negazione al federalismo fiscale”, in DPT, LXX, 1, 1999, 11.

contrário, assiste-se, cada vez mais, a uma difusão do poder decisional que reclama quase inevitavelmente um maior grau de autonomia político-administrativa e, conseqüentemente, autonomia financeira ³, com o respectivo incremento das competências a atribuir. Preconiza-se em muitos casos, e dentro do próprio Estado unitário, um alargamento competencial dos sujeitos infra-estaduais de base territorial que só se torna real e efectivo se for acompanhado de um aumento dos recursos que coloque de lado os receios do *fiscal stress* ⁴. Pode-se falar, deste modo, numa progressão linear no sentido

Disseminação do poder → Aumento de competências → Aumento de recursos

(ii) Daí a necessidade de (re)pensar o segundo problema. A verdadeira autonomia (política, normativa e administrativa) só se consegue se for acompanhada de meios de financiamento, próprios ou não, que a tornem efectiva. No quadro dos Estados federais chega-se mesmo a dizer que a autonomia financeira (principalmente sob a forma de autonomia das receitas) constitui a pedra de toque do carácter estadual dos federados.

Sendo sobre estes dois problemas que o presente estudo incidirá, procuraremos de uma forma necessariamente sintética averiguar, sob um ponto de vista estritamente jurídico, quais as perspectivas de evolução dos arranjos organizatório-competenciais tributários, indagando designadamente quais as bases de uma descentralização tributária em sentido próprio ou da concepção de um ordenamento tributário europeu. Contudo uma precisão prévia entendemos necessária: não concebemos estas questões, como por vezes é feito, como núcleos da teoria do *fiscal federalism* ou da *finanzausgleich*.

Por um lado, porque entendemos que a expressão “federalismo fiscal” pode revelar-se dúbia e polissémica. Embora a equivalência linguística não seja exacta, não poderá deixar de se aceitar que o uso de tal expressão será mais próprio no âmbito de Estados compostos de estrutura federal e revelar-se-ia manifestamente inadequada se reportada a um ordenamento jurídico como o português ou (se aceitarmos a sua existência, o que não se nos afigura líquido...) europeu comunitário. É que embora muitas vezes redutoramente designada por “Teoria do federalismo fiscal”, tem-se mais em vista uma verdadeira “Teoria da *descentralização tributária*”, a qual, note-se, e como melhor veremos adiante, pode ser perspectivada não só nos quadros de um verdadeiro e autêntico Estado Constitucional Federal mas também nos quadros de um Estado Regionalizado ou até de um Estado Unitário com alguma percentagem de disseminação normativa ⁵.

³ Neste sentido, por exemplo, TREMONTI e VITALETTI, “Il federalismo fiscale. Autonomia municipale e solidarietà sociale”, Sag. Laterza, Bari, 1994, 61.

⁴ MARIO REY, “Il finanziamento degli enti sub-centrali di Governo: verso una revisione della teoria del federalismo fiscale?”, RDFSF, XLIX, I, 1990, 7.

⁵ V., por exemplo, TREMONTI e VITALETTI, “Il federalismo fiscale...”, cit., 57; Avelino García VILLAREJO e Javier Salinas SANCHEZ, “Manual de hacienda pública general y de España”, 3ª edição, Editorial Tecnos, Madrid, 1995, 565 e ss. (onde se poderá encontrar um interessante, se bem que não

Por outro lado, também não é verdade que os problemas que estamos aqui a analisar se reduzam às preocupações de solidariedade que estão sempre presentes no estados compostos. É certo que a vertente material das questões que aqui analisamos a elas se prendem, mas de fora ficariam domínios de natureza orgânica e formal que também pretendemos aqui trazer.

1. Construção escalonada do ordenamento tributário e Direito intraordenamental tributário

Ora, se num estado unitário os problemas apontados se colocam com bastante acuidade, em face dos fenómenos já referidos de pulverização normativa tributária, num estado composto tais problemas multiplicam-se pelos escalões ou degraus que formam o ordenamento tributário. Formam-se dentro deste corpo verdadeiros sub-ordenamentos tributários (*mehrstufigen Systems*⁶), que se relacionam com o ordenamento principal e que se relacionam entre si, fazendo nascer todo um conjunto de problemas jurídicos que, em ordem às exigências de previsibilidade e segurança que o princípio do Estado de Direito traz a qualquer um Ordenamento, requer um indispensável enquadramento normativo, se não ao nível de regras pelo menos ao nível de princípios.

Neste quadro, em que a um *multilevel constitutionalism* (PERNICE⁷) sucederia um esquema de *multilevel finance*, o conjunto de normas jurídicas que disciplina as relações entre os vários escalões de um ordenamento tributário assume-se como um Direito Intraordenamental Tributário. Este é composto, fundamentalmente, por dois núcleos problemáticos distintos:

- a) o Direito competencial tributário, enquanto conjunto de normas jurídicas que disciplinam a distribuição de competências (legislativas, administrativas e jurisdicionais) em matéria tributária⁸; e
- b) o federalismo fiscal em sentido restrito, enquanto conjunto de normas jurídicas disciplinadoras da repartição do produto das receitas tributárias entre os vários escalões de um ordenamento tributário composto⁹.

exaustivo, quadro das vantagens e inconvenientes da “descentralização fiscal”); SAINZ DE BUJANDA, "Lecciones de Derecho Financiero", 10ª edição, Universidad Complutense, Madrid, 1993, 75 e ss.

⁶ Cfr., a propósito, Michael SACHS (org.), “Grundgesetz Kommentar”, 2.ª edição, C.H. Beck, München, 1999, observações prévias ao art.º 104.º - A, 34, 1882 e BVerGE, 72, 330, (*Finanzausgleich I*).

⁷ V. INGOLF PERNICE, “Multilevel constitutionalism and the treaty of Amsterdam: european constitution-making revisited?”, in *CMLReview*, 1999, 36, 703 e ss.

⁸ Ficará assim fora do seu âmbito o exercício em concreto dessas competências, o que já que será um problema de Direito tributário substantivo — o exercício das competências legislativas — ou adjectivo — o exercício das competências administrativas (procedimento tributário) e jurisdicionais (processo tributário).

⁹ Daqui resulta que não cai na sua alçada o estudo das relações entre ordenamentos tributários distintos mas não integrados. Tal será objecto quer do Direito Internacional Tributário, quer do Direito Tributário Internacional.

A referência a um direito intraordenamental tributário pressupõe necessariamente a consideração de uma pluralidade de núcleos de competência tributária. Não se colocam problemas de atribuições competenciais, nem de infra- ou supra-ordenação ali, onde as competências tributárias (entendidas num sentido amplíssimo) estão concentradas num único órgão. Em tal hipótese, teórica e praticamente remota convenhamos, não existem ordenamentos tributários distintos entre os quais se tenham de estudar o estado e o estatuto jurídico das respectivas relações.

Para além disso, deve-se salientar que tal direito intraordenamental tributário, como já apontamos, tanto pode ser perspectivado (i) no âmbito de um estado unitário ou simples como (ii) no âmbito de um estado composto.

Vejamos em que termos.

(i) No âmbito do estado unitário ¹⁰ as relações recíprocas entre subordenamentos tributários surgem na medida em que se assume a existência de um ordenamento tributário maior e de um ou vários ordenamentos tributários menores, o que permite, de certa forma, encarar esse ordenamento maior de uma forma dimensional e distinguir o direito tributário juridicamente superior e o direito tributário juridicamente inferior. A pedra de toque estará, como facilmente se compreenderá, na maior ou menor dose de “soberania” tributária ou, dito de outra forma, na maior ou menor dose autonomia ¹¹.

¹⁰ A referência do texto a um “Estado unitário” significa sob o ponto de vista jurídico, e utilizando as palavras de GOMES CANOTILHO (“Direito Constitucional e Teoria da Constituição”, 6.ª edição, Almedina, Coimbra, 2002, 357; v. tb Jorge MIRANDA, “Teoria do Estado e da Constituição”, Coimbra editora, Coimbra, 2002, 437 e ss.), a existência de um suporte único para a estadualidade, suporte esse ancorado, ao menos em princípio, numa tripla (i) unidade de “soberanias internas”, (ii) unidade de ordenamentos jurídicos originários e (iii) unidade de manifestações de poder constituinte (unidade constitucional).

Tal referência acolhe igualmente a consideração da unidade como um verdadeiro “princípio ordenador fundamentalmente virado para a vertebração organizatório-territorial do poder do Estado” e não apenas como uma mera opção doutrinal entre formas teóricas puras.

Tal não impede, note-se, que em tal forma de Estado se possam manifestar alguns fenómenos de “disseminação da soberania”, designadamente sob as formas de regionalização e de descentralização, esta última entendida quer numa perspectiva administrativa — territorial (municípios, províncias) ou institucional (pessoas colectivas públicas, v.g., Institutos públicos) — quer numa perspectiva política.

Naturalmente que tais fenómenos disseminatórios acarretarão consequências ao nível da configuração e concatenação dos actos jurídico-normativos consequentes, falando-se, a este propósito, num escalonamento ou construção escalonada de tais actos (a expressão é de MERKL: *Stufenbau*), o que poderá ser feito através de critérios de dependência jurídica (*Rechtlicher Bedingtheit*) — nas situações em que uma determinada prescrição jurídica constitui a base de emanação de uma prescrição jurídica posterior, casos em que a prescrição baseante terá força normativa superior em relação à prescrição baseada — de forma jurídica ou de capacidade derogatória (*derogatorische Kraft*). A este propósito v., por exemplo, Georg DAHM, “*Deutsches Recht. Die geschichtlichen und dogmatischen Grundlagen des geltenden Rechts*”, W. Kohlhammer Verlag, Stuttgart, Köln, 1951, 43 e ss.; Robert WALTER e Heinz MAYER, “*Grundriß des österreichischen Bundesverfassungsrecht*”, Manzsche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, Wien, 1996, 3.

¹¹ Tal autonomia, numa acepção ampla, englobará as denominadas autonomia política (que, em termos gerais, implica a existência de órgãos de governo próprio), autonomia normativa (isto é, a susceptibilidade de disposição de instrumentos normativos — v.g., legais e regulamentares — próprios), autonomia administrativa (a susceptibilidade de disposição de competências administrativas próprias — sem todavia

A este propósito, a experiência jurídica tem demonstrado que neste tipo de Estado os ordenamentos tributários menores incorporizam-se na existência de entes públicos menores que, na maior parte dos casos, não dispõem de poderes autônomos de criação normativa tributária, não podendo, designadamente, criar impostos ou alterar os seus elementos essenciais e estando a criação de outros tributos (v.g., taxas) subordinada ao estrito respeito do princípio da precedência da lei. Tal não obsta, porém, a que possam dispor de poderes de aplicação normativa tributária (prática de actos administrativos como por exemplo, o reconhecimento de benefícios fiscais, a liquidação ou a cobrança de tributos).

(ii) no âmbito do estado composto, as coisas terão necessariamente de se passar de modo diverso. Na forma mais comum de Estado composto — o Estado federal — estamos em face de uma verdadeira estrutura de sobreposição¹², o que significa, em termos gerais que o destinatário das normas jurídicas fica sujeito a duas manifestações de poder constituinte [logo, a duas Constituições em sentido formal, embora seja a Constituição Federal que contém (i) o fundamento de validade e de eficácia de todo o ordenamento jurídico e (ii) a Competência das Competências (*Kompetenz-kompetenz*)] — assumindo-se aqui a tónica distintiva em relação ao Estado regional que não dispõe de poderes constituintes¹³ — e a duas manifestações dos poderes constituídos — a dois legislativos, a dois aparelhos administrativos e a dois aparelhos jurisdicionais. Não será difícil concluir, portanto que também se verificará a sujeição a (no mínimo) dois complexos normativos tributários distintos: o Ordenamento tributário (do Estado) Federal e o ordenamento tributário (do Estado) federado.

Sendo estes problemas que atravessam transversalmente todas as tradicionais funções estaduais, torna-se compreensível que ultrapassem as fronteiras do (já amplo) Direito Financeiro, e venham a ser discutidos como um verdadeiro problema de Direito Constitucional, no quadro da denominada “Constituição Financeira” (*Finanzverfassung*). Esta, em termos gerais, pode ser encarada como o conjunto de regras que disciplina as relações financeiras entre os vários escalões de um ordenamento tributário¹⁴. Nela se procura o enquadramento jurídico adequado para questões como a titularidade do poder de criar tributos (soberania tributária) ou outras receitas públicas de natureza coactiva e financeira, a competência para os liquidar e cobrar (administração tributária), para fiscalizar judicialmente essa criação, liquidação e cobrança (jurisdição tributária), bem assim como a forma juridicamente adequada de inserir as receitas e despesas estaduais de uma forma previsional num documento próprio (v.g., orçamento – direito orçamental).

deter a *Kompetenz-kompetenz*) e, por último a autonomia financeira (que significa a existência de receitas e despesas próprias e o poder de delas dispor). V., a propósito, GOMES CANOTILHO, ob. cit., 358.

¹² Jorge MIRANDA, ob. cit., 448.

¹³ Neste sentido, id., 441.

¹⁴ V., por exemplo, § 1.º da F-VG. Cfr. Höpker- Aschoff, “*Das Finanz- und Steuersystem des Bonner Grundgesetzes*” in AöR 75, 321 e ss.

Ela contém também os fundamentos e o quadro normativo constitucional da repartição das receitas públicas (*maxime*, tributárias) entre os vários sujeitos de direito público envolvidos, constituindo uma garantia institucional de preservação da posição financeira de cada um deles, protegendo posições jurídicas e disciplinando regras procedimentais que não poderão ser postergadas ¹⁵.

Pode-se até dizer que, em face das especificidades que este segmento jurídico apresenta, a Constituição Financeira contém frequentemente normas derogadoras das normas competenciais gerais, configurando-se como uma verdadeira *lex specialis* ¹⁶.

2. Princípios enformadores

A análise cuidada da Constituição Financeira permite identificar uma série de princípios que, de uma maneira geral, são comuns a todos os ordenamentos que têm preocupações de descentralização tributária. Trata-se, no fundo, do enquadramento jurídico básico que deve presidir às decisões tomadas neste âmbito e cuja violação poderá acarretar incostitucionalidade material das normas jurídicas em causa.

É sobre tais princípios que nos debruçaremos de seguida.

2.1. Princípio da autonomia

De acordo com este princípio, os diversos sujeitos jurídicos integrantes de cada um dos escalões de um ordenamento (composto) devem gozar de autonomia financeira, que lhes permita a adequada execução das competências que lhe estão constitucional ou legalmente atribuídas ¹⁷.

A autonomia financeira ¹⁸ do sujeitos públicos materializa-se na existência de “património e finanças próprios” ¹⁹, e tal autonomia assenta nos seguintes pilares essenciais:

¹⁵ Neste sentido, *BVerGE*, 72, 330, *Finanzausgleich II* e *BVerGE*, 101, 158, (*Finanzausgleich III*). Cfr. Josef INSENSEE e Paul KIRCHHOF (org.), “*Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*”, I, C.F. Müller, Heidelberg, 1995, 1160.; e G.-C. VON UNRUH, Friedrich GREVE e Utz SCHLIESKY, “*Grundkurs öffentliches Recht*”, 5.ª edição, Luchterhand, 44 e ss.

¹⁶ Theodor MAUNZ e Reinhold ZIPPELIUS, “*Deutsches Staatsrecht*”, 30.ª edição, C.H. Beck, München, 1998, 391; Michael BLANK, Helmut FANGMANN e Ulrich HAMMER, “*Grundgesetz. Basiskommentar*” Bund-Verlag, Köln, 1996, anotação ao art.º 105.º, 3, 384; e Michael SACHS (org.), ob.cit., observações prévias ao art.º 104.º - A, 12, 1876.

¹⁷ V., por exemplo, em referência ao ordenamento espanhol, o art.º 1.º e 2.º, n.º 1, alínea d) da LOFCA (Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas).

¹⁸ Não poderá deixar de se assinalar que, muitas vezes, tal autonomia financeira é limitada pelo exercício da tutela administrativa *a posteriori* (v., por exemplo, art.º 2.º, n.º 2 da LFL), se bem que tal tutela se possa cingir a um controlo de mera legalidade, abstendo-se, dessa forma, de qualquer espécie de controlo de mérito.

¹⁹ V., por exemplo, a propósito do ordenamento jurídico Português e em particular das Autarquias locais, o art.º 238.º da CRP e a “Carta Europeia de Autonomia Local”, in DR, I, 23 de Outubro de 1990.

- a) possibilidade de praticar actos de gestão normal (e eventualmente de alienação) do seu património (autonomia patrimonial);
- b) possibilidade de elaboração, aprovação e modificação do seu orçamento e outros documentos previsionais (autonomia orçamental);
- c) possibilidade de arrecadação das receitas públicas que por lei lhes estão destinadas (autonomia tributária);
- d) possibilidade de efectuar despesas (previamente tipificadas) (autonomia de tesouraria).

2.2. Princípio da suficiência

Exige-se aqui que a autonomia financeira dos entes inferiores se traduza exactamente nisso: numa verdadeira autonomia. De nada adiantaria atribuir competências, por exemplo, a um ente local se tal atribuição não fosse acompanhada dos meios de financiamento indispensáveis para tornar essas competências operativas e reais. Significa então este princípio que os recursos atribuídos a cada sujeito público devem ser proporcionais às despesas inerentes às suas competências. Esta é, na prática, a verdadeira questão fulcral da disseminação da descentralização de poderes e talvez tenha sido por razões como esta que BODIN tenha dito que as finanças constituem “*les nerfs de la Republique*”²⁰.

2.3. Princípio do equilíbrio

Este princípio traduz, no seio da Constituição Financeira, uma imposição que tem por destinatário o ordenamento tributário maior, nomeadamente o Estado (unitário) ou a Federação. Significa que tal ordenamento deve promover o desenvolvimento harmónico entre as diversas partes do território, devendo nesse sentido adoptar as medidas oportunas tendentes a conseguir uma efectiva estabilidade económica e social no interior de todo o corpo, um desenvolvimento harmónico de todas as regiões, bem como encontrar os necessários mecanismos de correcção que deverão actuar naquelas situações em que as desigualdades originárias são assinaláveis e podem violar a ideia de igualdade jurídica. Neste contexto, assumirão um papel de destaque as denominadas “transferências compensatórias”.

Uma das mais importantes dimensões deste princípio será constituída pelo sub-princípio da lealdade institucional, de acordo com o qual devem ser oportunamente ponderados os efeitos que as actuações do legislador tributário maior podem ter sobre os entes menores, designadamente em matéria de assunção de obrigações²¹.

2.4. Princípio da solidariedade

²⁰ V., Josef INSENSEE e Paul KIRCHHOF (org.), “*Handbuch...*”cit., 1160.

²¹ V. art.º 2.º, n.º 1, alíneas b) e e) da LOFCA.

Ao contrário do anterior, estamos aqui em presença de um princípio que vincula os sub-ordenamentos ou os ordenamentos tributários integrantes do ordenamento tributário maior (*Länder*, Estados federados, Regiões, Províncias, Comunidades).

Pode-se afirmar que a consagração ao nível da Constituição Financeira do princípio da solidariedade comporta uma dupla vertente:

(i) em primeiro lugar, uma vertente positiva, que impõe aos seus destinatários o dever de solidariedade com os demais ordenamentos (maior e menores), inculcando a ideia de que, quando necessário, devem ser feitos sacrifícios financeiros em prol do reforço da consistência da agregação. Este princípio pode-se densificar numa exigência de solidariedade interterritorial²² e, por exemplo no âmbito de um Estado composto, significará que o princípio federal se funda não apenas em direito mas também em deveres, constituindo um desses deveres exactamente o de os Estados mais fortes prestarem auxílio financeiro — mesmo através de limitações à sua autonomia financeira — aos Estados mais fracos.

(ii) em segundo lugar, uma vertente negativa, que se traduzirá na proibição do estabelecimento — jurídico ou de facto — de privilégios e de barreiras tributárias ou fiscais²³

2.5. Princípio da subsidiariedade

Este é um dos princípios que nos tempos recentes mais tem sido discutido, nomeadamente a propósito do estado das relações entre a UE e os estados-membros. Mas não apenas aí ganha significado e operatividade. Em qualquer ordenamento em que deva ser feita a distinção entre sujeitos “maior” e “menores”, a ideia de subsidiariedade é fundamental, significando que “as comunidades ou esquemas organizatório-políticos superiores só deverão assumir as funções que as comunidades mais pequenas não podem cumprir da mesma forma ou de forma mais eficiente”²⁴.

2.6. Princípio da tipicidade

A ideia de previsibilidade normativa desempenha em todo o Direito Tributário, como se sabe, um inegável papel de destaque, até porque constitui o substracto teórico dos princípios da segurança jurídica e da protecção da confiança, uma das traves mestras do Estado de Direito que enforma praticamente todos os ordenamentos jurídicos cuja análise nos é relevante. Uma das manifestações mais visíveis dessa exigência de previsibilidade materializa-se na imposição de tipificação de todas as condutas ou meios de acção tributários (*princípio da tipicidade das competências*), não apenas ao nível da criação, mas também ao nível da aplicação normativa.

²² V. art.º 2.º, n.º 1, alínea c) e 16.º da LOFCA. Cfr. ainda BVerGE, 1, 117 (Finanzausgleichgesetz).

²³ V. art.º 2.º, n.º 1, alínea a) da LOFCA.

²⁴ GOMES CANOTILHO, ob. cit., 360-361.

No domínio do Direito Tributário Intraordenamental as coisas não se passam de modo diferente. Quer todas as competências tributárias, quer todas as posições de vantagem derivadas da distribuição ou redistribuição de receitas públicas entre os vários escalões de um ordenamento jurídico requerem prévia previsão normativa, a maior parte das vezes sob a forma de lei ²⁵.

3. Dimensões jurídicas relevantes

3.1. Dimensão formal: a repartição das competências tributárias

Como já assinalamos, o Direito competencial tributário constitui um dos núcleos essenciais do Direito Tributário Intraordenamental e da Constituição Financeira. É sobre ele que dedicaremos a nossa atenção de seguida, começando por averiguar o que é que se deve entender, para estes efeitos, por *competência tributária*.

3.1.1. Uma noção adequada de competência tributária

A competência tributária, para os efeitos deste estudo, será o conjunto de poderes tributários que um determinado sujeito jurídico é titular. Trata-se de uma posição de vantagem atribuída pelo ordenamento jurídico através de *normas jurídico-organizatórias* atributivas de competências — sob a forma constitucional ou legal — e que, numa visão de conjunto, permite identificar um aparato organizatório denominado *sistema de competências*.

Uma análise mais atenta da noção acima dada poderá levantar a seguinte questão: sendo a competência tributária um conjunto de poderes tributários, que poderes são esses em que ela se consubstancia ou densifica?

Podemos dizer que são, por um lado, (i) poderes ligados à função legislativa e, por outro lado, (ii) poderes ligados à função administrativa ^{26 27}.

(i) No que diz respeito aos poderes ligados à função legislativa, ganha evidência, desde logo, o poder de criação de tributos. PEREZ ROYO ²⁸ refere-se, a este propósito a um “poder tributário” ou “soberania tributária” para significar o poder de decisão de estabelecer tributos, podendo tal poder ser perspectivado de duas formas:

a) enquanto resposta ao problema do fundamento ou justificação dos tributos (o tributo é exigido porque expressão da

²⁵ V., por exemplo, § 5 da F-VG.

²⁶ Daqui poderão resultar dois possíveis sentidos da expressão competência tributária: um sentido amplo, que abrange a criação normativa tributária (criação de tributos, modificação do regime dos tributos, extinção de tributos) e a aplicação normativa tributária e um sentido restrito que diz apenas respeito à criação normativa tributária.

²⁷ Ficam de fora da nossa análise os poderes respeitantes à função jurisdicional, cuja distribuição não tem sido, neste âmbito, particularmente discutida e que, em nossa opinião, são competência exclusiva do Estado.

²⁸ “Derecho Financiero y Tributario. Parte General”, 5.^a edição, Civitas, Madrid, 1995, 46 e ss.

soberania do Estado), distinguindo-se um poder tributário originário — titulado pelo ente público maior (*maxime* Estado) enquanto titular de soberania — e um poder tributário derivado — titulado pelos entes públicos menores que só têm esse poder na medida em que ele seja atribuído pelo primeiro (que seria o verdadeiro titular da *Kompetenz-kompetenz* tributária);

b) enquanto resposta ao problema — resolvido em princípio pelo pacto constituinte de cada ordenamento ²⁹ — da distribuição, entre os entes públicos de base territorial, do poder de estabelecer tributos (SAÍNZ DE BUJANDA ³⁰, por exemplo, identifica a expressão “Estabelecer tributos” com a faculdade de ditar normas impositivas, de criar direito objectivo) .

Contudo, não apenas em relação à criação de tributos se manifestam os poderes legislativos inerentes à competência tributária. Também a configuração do próprio regime dos tributos e a sua modificação e extinção a ela dizem respeito. Numa vertente prática, poderemos dizer que estamos a falar da produção de normas jurídicas de carácter substantivo e da fixação dos tributos

(ii) No que diz respeito aos poderes ligados à função administrativa, eles corporizam-se na prática de regulamentares e de actos administrativos que projectam, em relação a um determinado sujeito, efeitos tributários (*actos tributários*, e *actos administrativos em matéria tributária*). Estamos a falar, naturalmente, de poderes que dizem respeito exclusivamente à administração pública, ficando de fora a denominada “Administração privada” (ou administração pública utilizando o direito privado).

Do exposto resulta, em primeiro lugar, que a competência tributária é uma realidade marcadamente coactiva, revelando-se tal coactividade a dois níveis: ao nível da fonte de produção normativa e nível da fixação do conteúdo. Ao primeiro nível, resulta evidente a consequência de que toda a competência tributária — de resto, *toda* a competência — deve ser fixada por acto normativo, revestindo esse acto normativo, a maior parte das vezes e na maior parte dos ordenamentos jurídicos, carácter constitucional ou legal. Ao segundo nível, salienta-se o facto de que também o conteúdo da competência tributária — isto é, o acervo de posições de vantagem, *maxime* poderes, em que ela se manifesta — deve estar imperativamente fixado por prévio acto normativo juridicamente enquadrado. Como consequência toda a competência tributária é (i) inalterável e (ii) irrenunciável e (iii) incaducável.

(i) Inalterável, uma vez que a competência tributária não pode ser alterada livremente através de qualquer espécie de “contrato” que a tenha por objecto, designadamente não pode um órgão a quem tenha sido atribuída uma determinada competência tributária alterá-la por acto de sua vontade. Como resulta do que já várias vezes referimos, a competência das competência (*Kompetenz-kompetenz*) está situada a um nível supra-subjectivo. Significa tal que apenas o legislador

²⁹ V., por exemplo, os art.ºs 103.º, n.º 2 e 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP; 133.º, n.º 1 da CE;

³⁰ SAINZ DE BUJANDA, ob. cit., 79 e ss.

constituente (ou eventualmente ordinário) pode alterar a competência tributária por ele previamente atribuída. Qualquer alteração por órgão que não disponha do necessário poder terá inevitavelmente por consequência a inconstitucionalidade do acto respectivo.

(ii) Irrenunciável porque o sujeito a quem a competência tributária foi atribuída não pode a ela renunciar, expressa ou tacitamente, não se podendo entender como acto de renúncia a circunstância de os poderes inerentes não serem exercidos. O contrário, de resto, seria quase considerar a competência tributária como uma *res nullius* que seria ocupada por qualquer sujeito que quisesse dela tirar proveito;

(iii) No que diz respeito ao aspecto temporal, e à relevância do tempo no desenvolvimento da competência tributária, deve-se salientar o seu carácter permanente, inaducável. Compreensivelmente, a competência tributária não caducará se não for exercida pelo órgão a quem ela está atribuída.

Por outro lado, a competência tributária caracteriza-se pelo seu carácter juridicamente reservado. As diferentes áreas de manifestação dos poderes em que essa competência se manifesta foram claramente delimitadas pela Constituição e pela própria lei, em termos de as diversas entidades a quem essa competência foi atribuída terem diferentes círculos de actuação, vigorando uma ideia de exclusão dos restantes sujeitos. A este respeito, assume manifesta importância o carácter indelegável desta competência.

Por último, deve-se assinalar que a competência tributária é facultativa e em certo sentido discricionária. Quer tal ideia significar que apenas o órgão a quem ela foi atribuída sabe se a deve ou não exercer e a melhor maneira de a exercer.

3.1.2. Modelos de repartição competencial tributária

a) a titularidade da *Kompetenz-kompetenz* tributária

A repartição das competências estaduais em geral e das competências tributárias em particular constitui o cerne problemático de qualquer estado composto, pois apenas uma correcta repartição das competências que permitem a obtenção de recursos permite assegurar a verdadeira autonomia jurídica dos entes subordinados. Tal repartição pode estar prevista ao nível constitucional ³¹ — num determinado capítulo a ela respeitante (Constituição Financeira em sentido restrito) ou de forma avulsa — em leis com valor reforçado (por exemplo, em Leis Constitucionais ³²) ou ainda em leis ordinárias sem valor reforçado (que, contudo, entendemos, poderão nestes casos conter normas materialmente constitucionais).

³¹ Podendo-se apontar como exemplo a *Grundgesetz* Alemã (art.ºs 104.º - A e ss.). Cfr. Klaus TIPKE, Joachim LANG, “*Steuerrecht*”, 16.ª edição, O.S. Verlag, Köln, 1998, 44 e ss.

³² Como será o caso da já citada B-VG austríaca (*Bundesverfassungsgesetz vom 21. Jänner 1948 über die Regelung der finanziellen Beziehungen zwischen dem Bund und den übrigen Gebietskörperschaften*).

A análise de tais regras de repartição das competências não poderá ser feita sem que previamente se responda à questão de saber quem a poderá fazer, ou seja sem que previamente se responda à questão de saber quem tem a titularidade da competência das competências (*Kompetenz-kompetenz*). Esta configura-se como a competência para repartir as competências e o problema da sua titularidade assume uma importância nuclear em qualquer ordenamento composto na medida em que se deve saber de antemão, não apenas quem pode criar as competências mas, e muitas vezes com uma importância acrescida em relação a esse primeiro problema, quem as pode alterar ³³.

O problema, compreensivelmente, tem sido mais debatido no âmbito dos estados compostos sob a forma de federação (se bem que recentemente tenha vindo a ser equacionado no quadro dos fenómenos de integração económica e jurídica, nomeadamente no das relações entre a União Europeia e os seus estados membros ³⁴), se bem que também no quadro de um estado unitário o problema se posa colocar em face dos problemas de pulverização normativa que temos vindo a referir. De qualquer forma, quer num caso quer no outro a resposta tem sido quase unânime em considerar o ente público maior — Estado federal ou Estado “Central” — como o ente público que é seu titular. Será ele, portanto, que pode criar e alterar as competências dos restantes sujeitos de direito público que integram o ordenamento ³⁵.

Também no domínio tributário tal conclusão é de aceitar: deve-se entender que é o ente público maior — sob a forma constitucional ou legislativa (reforçada) — que titula a *Kompetenz-kompetenz* e, por conseguinte, será ele que tem o poder de repartir as competências (legislativas e administrativas) tributárias e, nessa medida, procede também a uma repartição (primária, inicial) das receitas tributárias ³⁶. Só ele poderá, dessa forma, criar novos tributos, reservar para si tributos que já existem e que estão confiados a outros sujeitos, ou transferir para estes tributos que lhe estavam reservados.

Por outro lado, tais competências, repetimos quer as legislativas, quer as administrativas, podem ser juridicamente tratadas das formas tradicionais: enquanto competências reservadas (reserva total ou reserva partilhada) — do sujeito público maior ou dos sujeitos públicos menores — ou enquanto competências não reservadas (concorrentes) decorrendo daqui a existência de tributos estaduais e não estaduais ³⁷.

b) o princípio “receita-função” (*Die Ausgaben folgen den Aufgaben*)

A competência tributária, em princípio, será repartida de acordo com o princípio supra-mencionado, nos termos do qual um determinado tributo será adstrito, em termos

³³ V. a propósito, Öhlinger, Theo, *Verfassungsrecht*, 2.^a edição, WUV – Wien Universitätsverlag, Wien, 1995, 94 e ss.

³⁴ V., por exemplo, BVerGE, 89, 155 (*Maastricht*).

³⁵ Klaus TIPKE, Joachim LANG, ob. cit., 46.

³⁶ Cfr., por exemplo, § 3.º da B-VG, de acordo com o qual “*Die Bundesgesetzgebung regelt die Verteilung der Besteuerungsrechte und Abgabenerträge zwischen dem Bund und den Ländern (Gemeinden)*”.

³⁷ Theodor MAUNZ e Reinhold ZIPPELIUS, ob. cit., 396 e ss.; Cfr. Art.º 106.º da GG e § 6.º da F-VG. V. , ainda BVerGE, 72, 330, *Finanzausgleich II*.

normativos, ao ente público que deve prosseguir as tarefas que o tributo em causa visa financiar³⁸. Assume-se, desta forma, um princípio geral de repartição de encargos.

Por conseguinte, se estivermos face a tributos que visam financiar bens ou serviços que prestam utilidades indivisíveis e de carácter territorial geral (v.g., diplomacia, defesa, redistribuição geral de rendimentos, desincentivo das importações), como é o caso dos impostos gerais, as competências serão atribuídas ao ente público maior, ou seja o Estado Federal ou o Estado Central, consoante os casos. Diversamente, se estivermos face a tributos que visam financiar bens ou serviços que prestam utilidades divisíveis e de carácter territorial local (v.g., recolhas de lixos, iluminação pública, manutenção de estradas secundárias) já essas competências podem ser atribuídas a entes secundários, como os Estados Federados, Corporações locais ou Municípios³⁹.

3.2. Dimensão material: a repartição receitas tributárias

Problema diverso é o de saber como deve o produto das receitas ser partilhado, constituindo este um verdadeiro problema jurídico e não um mero problema económico-financeiro. Trata-se de saber que critérios jurídicos devem presidir à resolução do problema de saber como a massa total das receitas públicas coactivas, nomeadamente os impostos, deve ser repartida entre os diversos sujeitos incumbidos da prossecução de tarefas públicas⁴⁰ (equilíbrio financeiro, federalismo fiscal em sentido restrito, *finanzausgleich*).

Num ordenamento composto, onde as tarefas estaduais estão repartidas por vários escalões decisórios (Estado Federal / Estados federados; Estado central/ Regiões ou Autarquias, etc.), havendo tarefas atribuídas ao sujeito maior e tarefas atribuídas aos sujeitos menores ou integrantes, levantam-se, a este respeito questões delicadas de *autonomia financeira*, e não se deve perder de vista que a verdadeira autonomia, e em alguns casos a verdadeira estadualidade⁴¹, só será alcançada se os sujeitos públicos, além

³⁸ V. Theodor MAUNZ e Reinhold ZIPPELIUS, ob. cit., 391; Konrad HESSE, “*Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*”, 20.^a edição, C. F. Müller, Heidelberg, 1999, 112; Michael SACHS (org.), ob. cit., anotação ao art.º 104.º - A, 1, 1913; Michael BLANK, Helmut FANGMANN e Ulrich HAMMER, ob. cit., anotação ao art.º 104.º-A, 3, 382 e ss.; v. ainda art.º 104-A (1) da GG e § 2.º da F-VG.

³⁹ Em referência ao ordenamento jurídico-tributário Português, e no que respeita aos impostos, veja-se os art.ºs 165.º, n.º 1, alínea i) e 238.º, n.º 4 da CRP bem como o art. 4º da LFL que estabelece, no seu nº 1, que “aos municípios cabem os poderes tributários conferidos por lei, relativamente a impostos a cuja receita tenham direito...”. Neste contexto, e no seguimento do referido no texto, deve-se referir que a expressão “poderes tributários” significa, designadamente, o poder de liquidar e cobrar os impostos que são receita municipal (como é o caso da Contribuição Autárquica, o Imposto Municipal sobre veículos e o Imposto Municipal de Sisa) e de conceder benefícios fiscais relativamente aos mesmos (art.º 4.º, n.º 4 da LFL). Quanto às taxas, a definição do tipo de taxas que os municípios podem cobrar é feita por lei, cabendo, no entanto, à assembleia municipal, mediante proposta do órgão executivo, definir quais as taxas, bem assim como o respectivo montante, que irão ser aplicadas no respectivo município (v. art.ºs 5.º e 19.º da LFL).

V. ainda os art.ºs 2.º e 5.º da LGTE.

⁴⁰ V., a propósito, BVerGE, 1, 117 (Finanzausgleichsetze).

⁴¹ Michael SACHS (org.), ob. cit., observações prévias ao art.º 104.º - A, 26, 1880.

de serem titulares de competências que lhes permitam prosseguir as tarefas que são sua incumbência, são também titulares de meios de financiamento que lhes permita uma independência em relação aos outros sujeitos⁴².

Daí a inegável importância, não apenas jurídica, mas também política destas questões — o *Bundesverfassungsgericht* (BVerG) refere com bastante acuidade a este propósito que “*Wie diese Fragen beantwortet werden, hängt von allgemeinen politischen und finanzpolitischen Erwägungen(...) ab*”⁴³.

Neste contexto, e em abstracto, pode-se dizer que existem três modelos teóricos de financiamento dos sujeitos que fazem parte de um ordenamento composto, a que equivalem outros tantos modelos de repartição das receitas tributárias⁴⁴:

- a) um primeiro modelo, de obtenção separada de receitas públicas, em que cada escalão jurídico-político pode fornecer autonomamente os necessários recursos para as tarefas que lhe estão incumbidas (*Trennsystem*);
- b) um segundo modelo, de obtenção partilhada de receitas públicas, em que tais receitas são impostas a um nível superior e depois repartidas através de critérios vários (*Verbundsystem*);
- c) um terceiro modelo — mais comum nas organizações internacionais ou em sujeitos de base não estadual — em que o financiamento do ordenamento composto é conseguido através das contribuições dos seus membros.

Na prática, a efectivação destes modelos também pode ser conseguida de forma diversa o que, na maior parte dos casos (por exemplo, Alemanha, Áustria, União Europeia) dá origem a sistemas mistos. Assim, o mais adequado será proceder, em regra através das normas do pacto constituinte (v.g., Constituição) ou das leis reforçadas do ordenamento maior em causa, a determinados “ajustes financeiros” (*Finanzausgleich*) que deverão ser perspectivados de uma forma dimensional, distinguindo-se⁴⁵

(i) um ajuste financeiro primário (*primärer Finanzausgleich*), no qual se procede, segundo pressupostos determinados, a uma atribuição directa e separada (*Trennsystem*) a cada instância, num duplo sentido: vertical — fixando as receitas que separadamente serão atribuídas ao ente público maior e aos entes públicos menores — e horizontal — fixando as receitas que, de um ponto de vista abstracto e igualitário, serão atribuídas a cada um dos entes públicos menores;

(ii) um ajuste financeiro secundário (*Sekundärer Finanzausgleich*) que terá por objectivo corrigir o primeiro e equilibrar a capacidade financeira dos

⁴² Neste sentido, Konrad HESSE, ob. cit., 112.

⁴³ V. Theodor MAUNZ e Reinhold ZIPPELIUS, ob. cit., 390; BVerGE, 1, 117 (Finanzausgleichsgesetze).

⁴⁴ Thea EMMERLING, Sabine VON ACKERE, “*Kompetenzordnung und Finanzverfassung in Europa. Überlegung zur Konventionsdiskussion*”, in CAP Working Paper, Centrum für angewandte Politikforschung, München, Outubro de 2002, 5. Consulte-se a versão electrónica em www.cap.uni-Muenchen.de.

⁴⁵ Theodor MAUNZ e Reinhold ZIPPELIUS, ob. cit., 393 e ss.; Michael SACHS (org.), ob. cit., observações prévias ao art.º 104.º - A, 29 e ss., 1881 e ss.; e Michael BLANK, Helmut FANGMANN e Ulrich HAMMER, ob. cit., anotação ao art.º 106.º, 2, 389.

entes menores ou inferiores e que se realiza através da fixação das receitas comuns e das transferências (orçamentalmente previstas) de uns entes aos outros (*Verbundsystem*), também aqui num duplo sentido: vertical — por exemplo, do *Bund* para os *Länder*, do *Bund* para os entes locais (*Gebietskörperschaften*) e dos *Länder* para os entes locais — e horizontal — entre os diversos *Länder* ou entre os diversos entes locais⁴⁶.

4. Perspectivas de evolução: a caminho de um sistema financeiro europeu comunitário?

Os problemas que até aqui temos vindo a analisar não têm, como se viu, correspondência total com o ordenamento jurídico português. Apenas em alguns pontos, nomeadamente, quando afloramos as questões relativas à autonomia financeira dos entes infra-estaduais (no nosso caso, particularmente, as Regiões Autónomas e as Autarquias Locais) é que encontramos alguns pontos normativos de contacto.

Porém, as coisas poderão, a médio prazo, mudar.

Tal possibilidade de mudança deriva da integração do nosso ordenamento jurídico no ordenamento (?) Europeu Comunitário e tal integração, ao menos em teoria, levanta alguns núcleos problemáticos que, directa ou indirectamente, desembocam na questão da construção escalonada de um sistema financeiro.

A tal propósito, pode-se dizer que as visões mais “europeístas” perspectivam a possibilidade de estabelecimento de um sistema financeiro federal, decalcado, pelo menos em parte, da *Finanzverfassung* germânica, em que os actuais estados-membros da UE se transformariam em futuros estados federados, criando-se um sistema autónomo (mas não inovador) de repartição competencial e de repartição de receitas públicas.

Na nossa óptica, contudo, tal será um caminho que dificilmente se conseguirá trilhar, pois, apesar de os estados-membros já se assumirem como verdadeiros estados, a pedra de toque estará na estadualidade da União e esta, convenhamos, não se apresenta como algo líquido (como diz KIRCHHOF: *Ohne Staat, kein Recht*⁴⁷...). A este respeito, se bem que ainda estejamos suspensos dos trabalhos da Convenção Europeia e dos desenvolvimentos consequentes — e aceitando de antemão que ao nível europeu existe um território e um povo⁴⁸ —, o certo é que pelo menos dois entraves se afiguram por agora quase intransponíveis:

a) em primeiro lugar, o famosíssimo “défice democrático”, isto é, a falta de legitimidade democrática directa, que ao nível financeiro e tributário assume uma importância acrescida em face do princípio sacramental do *no taxation*

⁴⁶ V., por exemplo, art.º 5.º da LFL. V. ainda *BVerGE*, 1, 117 (*Finanzausgleichsetze*) e *BVerGE*, 101, 158, (*Finanzausgleich III*). Por último, cfr. Michael BLANK, Helmut FANGMANN e Ulrich HAMMER, ob. cit., anotação ao art.º 107, 2, 394.

⁴⁷ P. KIRCHHOF, *Der Deutsche Staat in Prozeß der europäischen Integration*, in *Handbuch des Staatsrecht* (org. INSENSEE e KIRCHHOF), VII, C.F. Müller, Heidelberg, 1992, 868 e ss. V. também, a propósito, *BVerGE*, 89, 155 (193) (*Maastricht*).

⁴⁸ Em sentido diverso, P. KIRCHHOF, *Die Gewaltenbalance zwischen staatlichen und europäischen Organen*, *JZ*, 1998, 20, 972.

without representation (problema que, numa possível análise, só será resolvido com o necessário incremento de poderes do Parlamento Europeu) ⁴⁹;

b) em segundo lugar, a existência de um sistema incipiente de repartição competencial, o que, nestas matérias, como vimos, é dificilmente compatível com garantias de independência e verdadeira autonomia.

Para além disso, as actuais previsões normativas em matéria tributária além de vagas não permitem identificar aquilo a que se possa chamar um “sistema”, tal a ausência de conexão entre elas, e, ao nível administrativo não se pode dizer que exista uma administração tributária europeia, pois até assistimos à circunstância pouco comum de termos “impostos europeus” cobrados através de órgãos de administração pública nacionais ⁵⁰.

A nosso ver, as questões sobre o futuro da Europa são questões acerca de repartição competencial, repartição financeira e construção institucional ⁵¹ e em nenhum destes domínios os passos dados são significativos. Vale isto por dizer que, na Europa, como em qualquer ordenamento escalonado, a Constituição Financeira está em estreita conexão com o sistema de repartição competencial ⁵² e enquanto este não estiver claramente definido, o primeiro não sairá do impasse ⁵³.

⁴⁹ Não deixa de ser curioso notar que alguma doutrina coloca em evidência o facto de que este problema do défice democrático (*Demokratiedefizit*), sendo um dos pecados originais do ordenamento europeu comunitário, tem as suas raízes no ordenamento interno (estadual), na medida em que este tem progressivamente assistido ao esvaziamento de competências dos órgãos legiferantes primários em detrimento do executivo-legislativo. Daí que se possa concluir que o problema deve ser colocado em primeiro lugar no plano interno e só depois no plano internacional. Neste sentido, PAUL KIRCHHOF, *Deutsches Verfassungsrecht und Europäisches Gemeinschaftsrecht*, in *EuR*, 1991, 1, 14. V., ainda HÉLÈNE GAUDIN, *Amsterdam: l'échec de la hiérarchie des normes?*, RTDEur, 1999, 35 (1), 3 e, com utilidade, BVerGE, 37, 271 (280) (*Solange I*)

⁵⁰ Michael BLANK, Helmut FANGMANN e Ulrich HAMMER, ob. cit., anotação ao art.º 108, 1 e ss., 397. Cfr. art.º 108.º (1) da GG.

⁵¹ Thea EMMERLING, Sabine VON ACKERE, cit., 5.

⁵² *Idem*, 3.

⁵³ A este propósito, não será errado afirmar que o financiamento actual da UE — que não lhe permite ter autonomia financeira... — é um misto (*Zwitter*) dos 3 modelos acima referidos: *Trennsystem* (os direitos aduaneiros da pauta exterior comum cobrados nas fronteiras externas da União, e os direitos niveladores/montantes compensatórios agrícolas sobre produtos importados de países terceiros), *Verbundsystem* (a fracção do IVA cobrado sobre aquisições de bens e prestações de serviços no interior da União) e contribuições dos Estados membros (uma percentagem no PIB destes). V., a propósito, A. L. SOUSA FRANCO, “Finanças Públicas e Direito Financeiro”, I, 4.ª edição, Almedina, Coimbra, 1996, 235-6; Michael SCHWEITZER e Waldemar HUMMER, “*Europarecht*”, 5.ª edição, Luchterhand, 1996, 231 e ss.; Carlos DEL POZO “*Manual de Derecho de la Comunidad Europea*”, 3.ª edição, Ed. Trivium, Madrid, 1997, 355 e ss.; e Cesare COSCIANI, “*Scienza delle Finanze*”, 8.ª edição (renov.), UTET, Torino, 1991, 432 e ss.

BIBLIOGRAFIA

- BLANK, Michael, FANGMANN, Helmut e HAMMER, Ulrich, “*Grundgesetz. Basiskommentar*” Bund-Verlag, Köln, 1996;
- CANOTILHO, Gomes, “Direito Constitucional e Teoria da Constituição”, 6.^a edição, Almedina, Coimbra, 2002;
- COSCIANI, Cesare, “*Scienza delle Finanze*”, 8.^a edição (renov.), UTET, Torino, 1991;
- D’AMATI, Nicola, “*L’Autonomia finanziaria delle regioni: dalla negazione al federalismo fiscale*”, in DPT, LXX, 1, 1999, 11;
- DAHM, Georg, “*Deutsches Recht. Die geschichtlichen und dogmatischen Grundlagen des geltenden Rechts*”, W. Kohlhammer Verlag, Stuttgart, Köln, 1951;
- DE BUJANDA, Sainz, “*Lecciones de Derecho Financiero*”, 10.^a edição, Universidad Complutense, Madrid, 1993;
- DEL POZO, Carlos, “*Manual de Derecho de la Comunidad Europea*”, 3.^a edição, Ed. Trivium, Madrid, 1997;
- EMMERLING, Thea, Sabine Von Ackere, “*Kompetenzordnung und Finanzverfassung in Europa. Überlegung zur Konventionsdiskussion*”, in CAP Working Paper, Centrum für angewandte Politikforschung, München, Outubro de 2002, 5 (versão electrónica em www.cap.uni-Muenchen.de);
- GAUDIN, Hélène, *Amsterdam: l’échec de la hierarchie des normes?*, RTDEur, 1999, 35 (1), 3.
- HESSE, Konrad, “*Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*”, 20.^a edição, C. F. Müller, Heidelberg, 1999;
- HÖPKER-ASCHOFF, “*Das Finanz- und Steuersystem des Bonner Grundgesetzes*” in AöR 75;
- INSENSEE, Josef e KIRCHHOF, Paul (org.), “*Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*”, I, C.F. Müller, Heidelberg, 1995;
- KIRCHHOF, Paul,
 - *Deutsches Verfassungsrecht und Europäisches Gemeinschaftsrecht*, in *EuR*, 1991, 1, 14;
 - *Die Gewaltenbalance zwischen staatlichen und europäischen Organen*, *JZ*, 1998, 20, 972;
 - *Der Deutsche Staat in Prozeß der europäischen Integration*, in *Handbuch des Staatsrecht* (org. INSENSEE e KIRCHHOF), VII, C.F. Müller, Heidelberg, 1992.
- MIRANDA, Jorge, “Teoria do Estado e da Constituição”, Coimbra editora, Coimbra, 2002;
- MUSGRAVE, Richard e Peggy, “*Public Finance in Theory and Practice*”, 5.^a edição, McGraw- Hill, 1989;
- ÖHLINGER, Theo, “*Verfassungsrecht*”, 2.^a edição, WUV – Wien Universitätsverlag, Wien, 1995;
- PERNICE, Ingolf, “*Multilevel constitutionalism and the treaty of Amsterdam: european constitution-making revisited?*”, in *CMLReview*, 1999, 36;
- REY, Mario, “*Il finanziamento degli enti sub-centrali di Governo: verso una revisione della teoria del federalismo fiscale?*”, *RDFSF*, XLIX, I, 1990;

- ROSS, ALF, “Theorie der Rechtsquellen. (Ein Beitrag zur Theorie des positiven Rechts auf Grundlage dogmenhistorischer Untersuchungen)”, Leipzig/Wien, 1929;
- ROYO, Perez, “*Derecho Financiero y Tributario. Parte General*”, 5.^a edição, Civitas, Madrid, 1995;
- SACHS, Michael (org.), “*Grundgesetz Kommentar*”, 2.^a edição, C.H. Beck, München, 1999;
- SCHWEITZER, Michael e HUMMER, Waldemar, “*Europarecht*”, 5.^a edição, Luchterhand, 1996;
- SOUSA FRANCO, A. L. , “Finanças Públicas e Direito Financeiro”, 4.^a edição, Almedina, Coimbra, 1996;
- STIGLITZ, Joseph, “*Economics of the Public Sector* ”, 2.^a edição, W. W. Norton & Co., New York, 1988;
- TIPKE, Klaus e LANG, Joachim, “*Steuerrecht*”, 16.^a edição, O.S. Verlag, Köln, 1998;
- TREMONTI e VITALETTI, “*Il federalismo fiscale. Autonomia municipale e solidarietà sociale*”, Sag. Laterza, Bari, 1994;
- VON UNRUH, G.-C., Friedrich GREVE e Utz Schliesky, “*Grundkurs öffentliches Recht*”, 5.^a edição, Luchterhand;
- WALTER, Robert e MAYER, Heinz, “*Grundriß des österreichischen Bundesverfassungsrecht*”, Manzsche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, Wien, 1996;
- ZIPPELIUS, Reinhold e MAUNZ, Theodor, “*Deutsches Staatsrecht*”, 30.^a edição, C.H. Beck, München, 1998.