

## **Do valor normativo da Lei Geral Tributária (a questão do valor reforçado) \***

Joaquim Freita da Rocha  
[jfrocha@direito.uminho.pt](mailto:jfrocha@direito.uminho.pt)

0. Sobre os problemas relacionados com o valor das normas jurídicas e os diversos cruzamentos normativos, é frequente encontrar na abundante obra de JORGE MIRANDA múltiplas referências, seja a propósito dos diversos tipos de actos normativos e categorias de leis <sup>1</sup>, seja a propósito dos poderes legiferantes do Estado e das Regiões autónomas <sup>2</sup>, ou ainda a propósito das relações com os Ordenamentos exteriores, como Ordenamento Internacional, da União Europeia ou Confessional Católico <sup>3</sup>, entre vários outros conteúdos. Pode mesmo dizer-se que da sua profícua obra muitos são os contributos para a Teoria da ordenação normativa, para a identificação e reconhecimento das fontes de Direito e para a consideração sistematizada do Ordenamento normativo português. Situado em tal âmbito material de investigação, o presente estudo tem em vista averiguar em que medida um dos diplomas estruturantes do Ordenamento tributário português — a Lei Geral Tributária (LGT) — pode ou não ser considerado uma Lei com valor reforçado, apurando qual a força jurídica que pode ser imputada aos seus preceitos e procurando-se captar a sua concreta localização no quadro da construção escalonada (*Stufenbau*) do Ordenamento. Trata-se de um tema (a ordenação normativa) que já foi por nós objecto de indagação cientificamente sustentada em dissertação de Doutoramento <sup>4</sup>, mas sem que se tenha então tematizado os problemas tendo por referência concreta a Lei presentemente em análise. Esta *lacuna investigatória* captou a nossa atenção e despertou a convicção de que merecerá agora ser devidamente integrada, na medida em que as dúvidas que têm surgido a propósito da interpretação e aplicação do diploma assim o legitimarão, dúvidas essas que se

---

\* Texto originalmente publicado em Estudos de homenagem ao Doutor Jorge Miranda, volume V, Coimbra editora, Coimbra, 2012, páginas 713 e ss.

<sup>1</sup> V. “Manual de Direito Constitucional”, tomo V (actividade constitucional do Estado), 3.ª ed., Coimbra editora, Coimbra, 2004.

<sup>2</sup> Por exemplo, “A autonomia legislativa regional e o interesse específico das Regiões autónomas”, e “Estatutos das Regiões autónomas”, in Estudos de Direito regional (org. de Jorge Miranda e Jorge Pereira da Silva), Lex, Lisboa, 1997.

<sup>3</sup> V. “Curso de Direito Internacional Público”, 4.ª edição, Almedina, Coimbra, 2010 ou “A concordata e a ordem constitucional portuguesa”, in Concordata entre a Santa Sé e a República portuguesa, Almedina, Coimbra, 2001.

<sup>4</sup> V. o nosso “Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos - Esboço de uma Teoria Analítica da Ordenação Normativa”, Coimbra editora, Coimbra, 2008.

materializam, por exemplo, em dúvidas e incertezas doutrinárias, bem assim como alguma hesitação ao nível jurisprudencial <sup>5</sup> e ao nível legal <sup>6</sup>.

Apresentado o tema e justificada a sua escolha, avança-se com as coordenadas sistemáticas que basearão o trabalho: num primeiro momento, tentar-se-á esboçar uma aproximação à Lei em análise, visando conhecer os objectivos que presidiram à sua introdução no cosmos normativo e ensaiando a captação dos aspectos essenciais no que diz respeito ao seu objecto (ponto 1). Posteriormente, procurar-se-á localizar o discurso no contexto da teoria da ordenação normativa e identificar as principais consequências do escalonamento entre normas (ponto 2). De seguida, centrar-se-ão as reflexões na noção de lei com valor reforçado e na identificação dos seus principais tipos e efeitos (ponto 3), após o que se estará em condições de aportar na questão fulcral: a de saber se a LGT aí poderá ser enquadrada (ponto 4). Alinham-se, por fim, alguns tópicos conclusivos (ponto 5).

1. A Lei geral tributária constitui um instrumento normativo que pretende condensar os alicerces essenciais do Ordenamento tributário português. Será importante começar por salientar que a LGT, na verdade, não é uma lei em sentido formal, mas sim um decreto-lei (DL 398/98) — dito de um modo juridicamente mais correcto: constitui parte integrante de um DL, nele figurando em anexo — aprovado no uso de uma autorização legislativa (a Lei 41/98). Esta realidade, só por si, seria suficiente para afastar qualquer pretensão de a ver qualificada como lei com valor reforçado, mas, ainda assim, pensa-se que poderá ser proveitosa a colocação do problema nos termos que se seguem.

**1.1.** Pretende-se com um diploma desta natureza criar um corpo normativo “donde constem os grandes princípios substantivos que regem o direito fiscal português

---

<sup>5</sup> V., por exemplo, acórdãos do STA (2.<sup>a</sup> secção) de 29 de Novembro de 2006 (descritores: inspecção tributária; caducidade de liquidação; prazo; suspensão), onde a LGT é referida (possivelmente em outro sentido) como portadora de “primazia” e “valor reforçado” e de 31 de Outubro de 2007 (descritores: autoliquidação; reclamação necessária; inconstitucionalidade) no qual se reconhece “supremacia” a tal diploma. No mesmo sentido, v. acórdão do TCA – Sul, (2.º Juízo) de 9 de Junho de 2009 (descritores: impugnação judicial; IRC; inspecção externa; prazo; caducidade). Todos os acórdãos estão disponíveis em <http://www.dgsi.pt>.

<sup>6</sup> V., por exemplo, o artigo 3.º da Lei 41/98 (a qual autoriza o Governo a publicar uma Lei geral tributária), nos termos do qual “O Governo promoverá, mediante decretos-leis ou propostas de lei, a revogação expressa das normas contrárias à lei geral tributária e a alteração das normas dos códigos e leis tributárias cujo sentido tenha sido alterado pela lei geral tributária”. Do mesmo modo, o art.º 1.º do Código de procedimento e de processo tributário (CPPT) parece querer subordinar este diploma à LGT.

e uma definição mais precisa dos poderes da Administração e das garantias dos contribuintes”. Com este enquadramento, procura-se “aprofundar as normas constitucionais tributárias e com relevância em direito tributário, nomeadamente no que se refere à relação tributária, ao procedimento e ao processo, com reforço das garantias dos contribuintes, da participação destes no procedimento, (...) e da luta contra a evasão fiscal, definindo os princípios fundamentais em sede de crimes e contra-ordenações tributárias” (matérias, estas últimas, já entretanto expurgadas do diploma e vertidas no regime geral das infracções tributárias - RGIT) <sup>7</sup>. Se consegue ou não atingir os seus propósitos sistematizadores e clarificadores é problema que não será aqui abordado, sob pena de se deslocar o curso da retórica para quadrantes que não serão os convenientes. Ainda assim, pode adiantar-se que, em nossa opinião, os propósitos de “concentração, clarificação e síntese em único diploma das regras fundamentais do sistema fiscal” só com um elevadíssima dose de bondade se pode dizer que foi atingido, atentas as circunstâncias de nesta LGT se misturarem matérias substantivas (pressupostos, fins e classificação dos tributos; princípios tributários; regras de responsabilidade por dívidas tributárias, etc.) e adjectivas (v.g., disciplina de procedimentos de revisão da matéria tributável e de actos tributários, princípios jurisdicionais) sem critério aparente de união e, por outro lado, esquecer e entrar mesmo em contradição com outras normas contidas em outros diplomas (como o CPPT). Seja como for, como lei que procura contribuir para a maior segurança das relações entre a administração tributária e os contribuintes e para a uniformização dos critérios de aplicação do Direito tributário consegue vislumbrar-se alguns aspectos positivos da sua introdução.

- 1.2.** De um modo analítico e que se pretende sistematicamente esclarecedor — até porque os enunciados linguísticos utilizados pelo criador normativo revelam-se equívocos e um pouco desordenados —, parece poder afirmar-se que são quatro os grandes núcleos materiais que pretendem ser abrangidos pela LGT: (i) os princípios constitucionais em matéria tributária, (ii), as dimensões essenciais da relação jurídica tributária, (iii) o arranjo organizatório e competencial que

---

<sup>7</sup> Cfr. art.º 1.º, n.º 2 da L 41/98.

subjaz às actuações da Administração tributária e (iv) as garantias dos sujeitos passivos ou contribuintes em face de actuações ou omissões lesivas. Fora deste elenco meramente expositivo, figuram matérias relevantes, é certo, mas que parecem assumir natureza lateral em relação aos propósitos de um diploma geral e enquadrante, apenas se justificando a sua inserção no articulado por motivos de política financeira, orçamental, tributária ou fiscal momentânea. Pois bem, aderindo ao elenco acima proposto, procuremos, de um modo necessariamente breve, aprofundar um pouco as suas coordenadas básicas.

- (i) Princípios constitucionais em matéria tributária – procura-se, neste quadro, desenvolver a *Constituição tributária* e os seus princípios essenciais, positivando-os, clarificando o seu sentido e alcance e estabelecendo as suas mais elementares densificações, elegendo-se como expressivos os princípios da legalidade (e, no âmbito deste, o da reserva de lei), da segurança jurídica e protecção da confiança (particularmente, a proibição da aplicação retroactiva de normas), da justiça tributária e da capacidade contributiva, da protecção do agregado familiar, ou da liberdade do exercício de profissão <sup>8</sup>.
- (ii) Dimensões essenciais da relação jurídica tributária – neste particular, além da louvável (embora deslocada) dimensão sistemática e definitiva (v.g., conceitos de personalidade tributária, sujeito activo, sujeito passivo <sup>9</sup>), procura-se ancorar os aspectos fundamentais dos diversos elementos desta relação, particularmente os sujeitos (em especial, os regimes de substituição tributária e de responsabilidade tributária) <sup>10</sup>, o objecto (especificamente, as obrigações principal e acessórias, como o pagamento de juros compensatórios, de mora e indemnizatórios <sup>11</sup>), o facto constitutivo e extintivo (esclarecendo o momento da constituição da relação jurídica e definindo regras atinentes ao cumprimento das obrigações

---

<sup>8</sup> Cfr. art.º s 4.º a 11.º

<sup>9</sup> Cfr., respectivamente, art.ºs 15.º, 18.º, n.º 1 e 18.º, n.º 3.

<sup>10</sup> V. art.º s 20.º e ss.

<sup>11</sup> Cfr. art.ºs 35.º, 43.º e 44.º.

tributárias, à compensação ou ao pagamento em prestações <sup>12)</sup> e as garantias (prevendo, nomeadamente, a hipoteca legal e o penhor legal <sup>13)</sup>).

- (iii) Arranjo organizatório e competencial da Administração tributária – aqui, além de se tentar esclarecer o que se deve entender por “Administração tributária” <sup>14)</sup>, e de se firmar claramente o princípio da prossecução do Interesse público, fixam-se regras sobre a competência e legitimidade, delegação de poderes, prazos e diferentes fases procedimentais, desde a iniciativa à comunicação da decisão final por via de notificação, realçando-se, por exemplo, as relativas à instrução e ao ónus da prova em matéria tributária <sup>15)</sup>.
- (iv) Garantias dos contribuintes e modos de reacção – finalmente neste domínio, intenta-se “regular a recorribilidade e a impugnabilidade dos actos em matéria tributária lesivos para o contribuinte” (remetendo-se indirectamente a disciplina dos correspondentes meios procedimentais e processuais para o Código de procedimento e processo tributário – CPPT). Além disso, visa-se estabelecer mecanismos que permitam aos contribuintes desencadear procedimentos no sentido da definição das suas obrigações tributárias e da sua situação jurídica tributária, bem assim como fixar os prazos de caducidade do direito de liquidar os tributos e de prescrição das obrigações tributárias.

2. Como se referiu, o objectivo primordial do presente trabalho centra-se na questão de saber qual o valor normativo da Lei Geral Tributária (LGT) e particularmente se ela pode ser qualificada como sendo uma lei com valor reforçado, com suporte numa coerente teoria do Ordenamento. Em termos práticos, indaga-se se os seus preceitos encerram a possibilidade de vincular o legislador futuro, seja em sentido negativo,

---

<sup>12)</sup> Cfr. art.º 40.º.

<sup>13)</sup> Assim, art.º 50.º, n.º 2.

<sup>14)</sup> V. art.º 1.º, n.º 3.

<sup>15)</sup> V., por exemplo, art.ºs 60.º e ss. e, em particular, 69.º e ss.

seja em sentido positivo, importando, neste contexto, não apenas compreender as coordenadas essenciais da teoria da ordenação normativa (com base na *Stufenbau Theorie*)<sup>16</sup>, mas igualmente captar uma correcta noção de valor reforçado.

**2.1.** Em primeiro lugar, então, importa situar o discurso no quadro da teoria da ordenação normativa, começando por salientar uma verdade axiomática e evidente que constitui o ponto de partida sólido para futuras considerações: o fenómeno jurídico é, por natureza, um fenómeno estratificado (*Mehr-Ebenen-Rechts*). Na verdade, as partes integrantes de um Ordenamento normativo (as normas jurídicas) não estão todas situadas ao mesmo nível, antes se podendo perspectivar de acordo com uma visão pluridimensional, estabelecendo-se entre elas eixos unilaterais de subordinação ou de obediência, em termos de se afirmar que a norma superior é dotada de uma força jurídica prevalecente e deve ser encarada como uma norma preferente em relação à norma inferior<sup>17</sup>. Em termos de produção de efeitos jurídicos, pode dizer-se que o escalonamento normativo implica que os actos infraordenados possuem uma menor força jurídica e envolve as seguintes consequências:

- (i) Os actos normativos superiores podem, em potência, revogar, derrogar, modificar, interpretar ou suspender os actos normativos inferiores (será correcto dizer-se que são portadores de força derogatória activa ou *poder derogatório*);
- (ii) Os actos normativos superiores encontram-se blindados e podem resistir às investidas dos actos normativos inferiores,

---

<sup>16</sup> É importante salientar que a ordenação normativa, nos quadros de um Ordenamento actual, não se reduz ao complexo de relações escalonadas, verticais e hierárquicas, sendo possível captar nexos de outra natureza. Na verdade, não apenas se podem conceber relações horizontais ou tramificadas — que são as que se estabelecem entre normas pertencentes aos mesmo escalão normativo, e que se situam em planos de paridade ou equiordenação (v.g., entre duas leis ou entre dois regulamentos) —, como igualmente se podem perspectivar relações circulares ou de autoreferência, nos casos bastante frequentes em que as normas estipulam acerca da sua própria disciplina jurídica, seja de uma forma directa, seja de uma forma indirecta (v.g., a própria Constituição, que prevê normas que disciplinam a sua própria revisão ou alteração). Daqui se retira que a teoria normativista pura da ordenação normativa, constituindo um bom e sólido ponto de partida para o conhecimento do Ordenamento, pode revelar insuficiências e limitações, ao não contemplar todas a diversidade dos relacionamentos internormativos. V. o nosso “Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos...”, cit., *passim*, e SAMPER, Christophe, “*Argumentaire pour l’application de la systématique au droit*”, *Archives de Philosophie du Droit*, 43, 336.

<sup>17</sup> V. HAVERKATE, Görg, “*Materiale und formale Hierarchien im Recht. Anmerkungen zum Vorrang des Gemeinschaftsrechts vor dem mitgliedstaatlichen Recht*”, in *Tradition und Weltoffenheit des Rechts. Festschrift für Helmut Steinberger*, Spinger Vlg., Heidelberg, 2002, 1178 e BOBBIO, Norberto, “*Teoria dell’ordinamento giuridico*” in *Teoria generale del Diritto*, Giappichelli ed., Torino, 1994, 219.

na medida em que não podem por eles ser revogados, derogados, modificados, interpretados ou suspensos (pode falar-se aqui em força derogatória passiva ou *resistência derogatória*);

- (iii) Os actos normativos superiores podem ter um importante papel de conformação, em termos de impor formas e conteúdos às normas inferiores (estatuto directivo); e
- (iv) Os actos normativos superiores assumem-se como parâmetro aferidor da validade dos actos inferiores, o que implica um grau privilegiado, a ponto de se concluir pela invalidade da norma inferior antinómica (estatuto paramétrico). Como se sabe, as manifestações mais visíveis desta parametricidade são as possibilidades de declaração de inconstitucionalidade e de ilegalidade que arrastam a invalidade (inexistência, nulidade, anulabilidade) da norma inferior.

Assim sendo, pode firmar-se a convicção de que poder derogatório, resistência derogatória, estatuto directivo e estatuto paramétrico constituem as notas do escalonamento, embora seja importante afirmar que tais notas se podem cumular ou não, dependendo do acto normativo em questão. Com efeito, e como já referimos em outra sede <sup>18</sup>, do seu cruzamento, pode resultar uma escala de gradação, com níveis de superioridade diferentes, em que se podem individualizar situações nas quais a norma supraordenada constitui parâmetro aferidor da validade da norma infraordenada e possui quer poder derogatório quer resistência derogatória, bem assim como situações de normas apenas com resistência derogatória, mas que não constituem parâmetro aferidor, nem podem derogar normas inferiores.

**2.2.** O reconhecimento de um estatuto de superioridade e de uma força normativa acrescida a determinado conjunto de normas jurídicas, resultando de uma decisão dos poderes fundantes e constituintes do Ordenamento, pode ter subjacentes diversas motivações axiologicamente atendíveis, como a ideia de

---

<sup>18</sup> V., uma vez mais, o nosso “Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos...”, cit., 326 e ss., em especial 329.

autorização <sup>19</sup>, o respectivo substrato democrático, o seu âmbito territorial de aplicação <sup>20</sup>, a dependência jurídica (*Rechtlicher Bedingtheit*) <sup>21</sup>, ou até ou o próprio conteúdo substantivo ou material <sup>22</sup>. Em todo o caso, o escalonamento pressupõe uma decisão dos poderes originários do Ordenamento, os quais, com natureza constitutiva e originária, identificam os diversos modos de produção normativa (fontes) e os acomodam metodicamente de acordo com os critérios referidos. Neste sentido, a teoria normativista defende que o estabelecimento de uma graduação traz consigo uma decisão normativa prévia, uma “normação ao quadrado” ou uma normação sobre a normação, corporizada nas regras sobre a produção (regras criadoras de órgãos, atributivas de competências, e disciplinadoras de procedimentos) e nas regras de reconhecimento (HART) <sup>23</sup>, que, num ambiente de certeza e segurança jurídicas permitem identificar a marca da juridicidade e, em última instância, distinguir o que é e o que não é Direito. Em termos práticos, é através deste tipo de normas que se torna possível individualizar todas as outras normas, por via da atribuição e reconhecimento de um *nomen Juris* (constituição, lei, decreto, regulamento, etc.) e do recorte de um regime típico atinente à respectiva criação, modificação, aplicação e extinção.

**2.3.** Tendo por referência o Ordenamento normativo português, é possível individualizar uma norma de reconhecimento no art.º 112.º da CRP embora se trate de uma norma de reconhecimento imperfeita, lacunosa e imprecisa: por um lado, porque não são nela identificados muitos actos normativos. como os actos de natureza internacional e europeia (e bem assim os que se materializam

---

<sup>19</sup> Cfr. KELSEN, Hans, “*Der Begriff der Rechtsordnung*”, in “*Die Wiener rechtstheoretische Schule*”, Europa Vlg., Wien, 1968, 1397 e BOBBIO, Norberto, “*Il positivismo giuridico*”, Giappichelli ed., Torino, 1996, 164.

<sup>20</sup> V., a propósito, PAREJO, Luciano, “La prevalencia de derecho estatal sobre el regional”, Centro de estudios constitucionales, Madrid, 1981; CANOTILHO, Gomes, “Direito Constitucional e Teoria da Constituição”, 7.ª edição (reimpressão), Almedina, Coimbra, 2010, 806 e ss.; CUOCOLO, Fausto, “*Rapporti fra leggi statali e leggi regionali nelle materie di competenza ripartita*”, *Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico*, 1970, 1, 61 e ss.

<sup>21</sup> Cfr., a propósito, SCHILLING, Theodor, “*Rang und Geltung von Normen in gestuften Rechtsordnungen*”, Berlin Vlg e Nomos Vlg., Berlin, Baden- Baden, 1994, 402 e MORAIS, Carlos Blanco de, “As leis reforçadas. As leis reforçadas pelo procedimento no âmbito dos critérios estruturantes das relações entre actos legislativos”, Coimbra editora, Coimbra, 1998, 310 e ss e 324 e ss.

<sup>22</sup> V. BACHOF, Otto, “*Verfassungswidrige Verfassungsnormen*”, in *Recht und Staat*, 163/164, 11 e ss.; BÖCKENFÖRDE, Ernst- Wolfgang, “*Menschenwürde als normatives Prinzip*”, in *Juristen Zeitung*, 2003, 17, 809 e ss.

<sup>23</sup> V. HART, Herbert L. *The concept of law*, (trad. Portuguesa: “O conceito de direito”, Fundação Calouste Gulbenkian., Lisboa), 104 e ss.



nas decisões do Tribunal constitucional dotadas de força obrigatória geral); por outro lado, porque dela não se retira o recorte do regime jurídico aplicável a cada acto, mas apenas algumas coordenadas identificadoras de certos efeitos produzidos em concreto, como a precedência da lei em relação aos regulamentos ou a forma de transposição dos actos da União europeia <sup>24</sup>. Em todo o caso, e continuando a ter por centro das indagações o Ordenamento português — e particularmente as normas oriundas de fontes internas —, e não obstante a ausência de indicação expressa nesse sentido, parece pode dizer-se que o primeiro dos critérios apontados (autorização) constitui um bom tópico orientador, pois com base nele pode estabelecer-se uma escala gradativa entre as diversas normas <sup>25</sup>:

- No plano positivo, são as normas constitucionais que constituem *condição de validade* de todas as outras normas internas, além de conterem prescrições valorativas e materiais que fornecem o conveniente abstracto ideológico ao Ordenamento (como tal, possuem capacidade derogatória, resistência derogatória, e são parâmetro vinculativo de todas as outras normas) <sup>26</sup>;
- Seguidamente, é possível identificar um conjunto de segmentos normativos que constituem um bloco de validade de outras normas e, por esse motivo, não podem ser equiparadas às normas ordinárias *stricto sensu* [incluindo-se aqui as Leis constitucionais <sup>27</sup> e as Leis estatutárias (que aprovam os estatutos político-administrativos das Regiões autónomas <sup>28</sup>);
- Após, encontramos as normas ordinárias com valor legal;
- Por fim, as normas regulamentares e equiparadas constituem o escalão mais baixo, encontrando-se parametrizadas pelas normas dos

---

<sup>24</sup> V., a propósito, MIRANDA, Jorge e MEDEIROS, Rui, “Constituição portuguesa anotada”, tomo II, Coimbra editora, Coimbra, 2006, anotação ao art.º 112.º, 260 e ss.

<sup>25</sup> Para maiores desenvolvimentos, e em particular para as relações que se podem estabelecer com normas oriundas de outros Ordenamentos (v.g., Internacional, Europeu), v. o nosso “Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos...”, cit., 330 e ss.

<sup>26</sup> Assim, Kelsen, Hans, “*Der Begriff ...*”, cit., 1397.

<sup>27</sup> Cfr. art.º 166.º, n.º 1 da CRP.

<sup>28</sup> No plano do escalonamento normativo, os estatutos político-administrativos apresentam-se como uma categoria legal que, na íntegra, se afirma como padrão de vinculação das restantes normas infraconstitucionais. Esta parametricidade *erga omnes* leva a que não sejam normativamente confundidos com as leis com valor reforçado.

escalões superiores, não lhes sendo reconhecida capacidade derogatória senão em relação a outras normas regulamentares.

Por aqui se vê que à medida que as autorizações se vão sucedendo vai baixando o escalão a que a norma em causa pertence, na medida em que cada disposição normativa encontra o seu fundamento normativo em outra de grau superior que disciplina a sua produção e a sua introdução do Ordenamento. Antecipando um pouco o que será o centro das nossas considerações, pode dizer-se que por vezes, estabelecem-se diferenciações gradativas entre as próprias normas integrantes dos vários escalões, como sucede nos casos das “Leis com valor reforçado”.

**2.4.** Antes de proceder a outros avanços discursivos, importa trazer à evidência uma realidade por vezes negligenciada, mas que assume uma importância incontornável: o princípio da competência bloqueia a actuação do princípio do escalonamento, uma vez que este pressupõe sempre a possibilidade de concorrência da produção normativa. Significa isto que em rigor apenas pode existir escalonamento quando várias fontes podem disciplinar a mesma matéria, pois caso contrário (isto é, situações de reservas competenciais, no âmbito das quais apenas uma fonte é autorizada) a questão jurídica que se coloca não será a de saber qual a norma superior, mas sim qual a norma competente, a qual, em princípio, prevalecerá sempre <sup>29</sup>.

**3.** Captadas as coordenadas básicas da teoria da ordenação normativa, centremos a análise no ponto fulcral das presentes considerações: a questão de saber se a LGT tem valor reforçado, o que implica captar uma noção adequada de valor reforçado. Adverte-se desde já que o valor reforçado consiste numa relação de proeminência não hierárquica, o que significa que não é criado mais um degrau no escalonamento normativo, apenas se distinguindo uma especial supremacia *dentro do mesmo escalão* — o terceiro escalão acima referido <sup>30</sup>. Desta forma, o valor reforçado materializa-se numa qualidade relacional entre actos legislativos, o que quer significar que dá corpo a uma particular relação de correspondência entre certas leis,

---

<sup>29</sup> Cfr. a respeito, MORAIS, Carlos Blanco, “As leis reforçadas...”, cit., 264 e ss. e NACCI, Paolo Giocoli, “*Appunti sulle fonti normative (dalle lezioni)*”, Cacucci, Bari, 1992, 17.

<sup>30</sup> Neste sentido, MIRANDA, Jorge, “Manual...”, cit., tomo V, 355 e o nosso “Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos...”, cit., 575 e ss.

ou entre algumas leis e as demais (por isso, valor reforçado não se confunde com hierarquia, na medida em que apenas poderão possuir tal qualidade os actos integrados no mesmo patamar hierárquico).

**3.1.** Numa aproximação elementar <sup>31</sup>, é possível dizer-se que uma lei com valor reforçado consiste num acto legislativo que, nos termos da Constituição, deve ser respeitado por outro acto legislativo, sob pena de ilegalidade. Constituem o que alguma doutrina denomina como “*super-leggi*” <sup>32</sup>, pois não são mais do que leis ordinárias que vinculam outras leis ordinárias em razão de uma habilitação constitucional conferida para o efeito. Aliás, este é um dos pontos essenciais da presente abordagem: o ancoramento constitucional. Na verdade, só as leis relativamente às quais a Constituição reconhece valor reforçado podem como tal ser qualificadas, resultando inadmissível a consideração nessa categoria de leis que se auto-intitulem reforçadas ou cujo estatuto resulte de outro modo de atribuição <sup>33</sup>. Entre as razões que podem levar o legislador constituinte a reconhecer valor reforçado a determinada lei podem apontar-se motivos relacionados com o equilíbrio institucional e a estabilidade e harmonia entre os diversos órgãos de soberania (será o que se passa, por exemplo, com Leis de autorização legislativa ou com a Lei do regime do estado de sítio ou do estado de emergência <sup>34</sup>); motivos de equilíbrio territorial (sendo o que se passa, por exemplo, com as Leis do regime de criação, modificação ou extinção de Autarquias locais ou de Regiões administrativas <sup>35</sup>); ou motivos de equilíbrio financeiro (casos da Lei de enquadramento do orçamento do Estado, da relativa às condições de recurso ao crédito público ou ainda da Lei de adaptação do sistema fiscal nacional às especificidades regionais) <sup>36</sup>.

**3.2.** Atentos os fins assinalados, procuremos sinalizar os tipos legais reforçados, tarefa que não se afigura fácil, até porque o legislador constituinte não foi

---

<sup>31</sup> V. MIRANDA, Jorge e MEDEIROS, Rui, “Constituição portuguesa anotada”, tomo II, Coimbra editora, Coimbra, 2006, anotação ao art.º 112.º, 267.

<sup>32</sup> Cfr. NACCI, Paolo Giocoli, “*Appunti sulle fonti normative...*”, cit., 67 e ss.

<sup>33</sup> Cfr. MIRANDA, Jorge e MEDEIROS, Rui, “Constituição portuguesa anotada”, tomo II, cit., anotação ao art.º 112.º, 272, 273.

<sup>34</sup> V. respectivamente, art.ºs 165.º e 164.º, alínea e) da CRP.

<sup>35</sup> Cfr. art.º 164.º, alínea n) e 249.º da CRP.

<sup>36</sup> Para maiores desenvolvimentos, v. o nosso “Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos...”, cit., 578.

esclarecedor, pois agregou — melhor diríamos: misturou — na mesma norma de reconhecimento (o art.º 112.º, n.º 3) tipos legais (“Leis orgânicas”), *estádios* procedimentais agravados (Leis que carecem de aprovação por maioria de dois terços), critérios de dependência jurídica (Leis que sejam pressuposto normativo necessário de outras leis) e critérios de parametricidade (Leis que por outras devam ser respeitadas). Ainda assim, com propósitos meramente expositivos e sem exageradas preocupações de arrumação sistemática, podem identificar-se vários tipos legais aos quais, indubitavelmente, é reconhecido valor reforçado.

- a) Em primeiro lugar, podem referir-se as *normas sobre normas* ou “normas ao quadrado”, ou seja, leis que disciplinam o modo de produção de outros actos legislativos, seja estabelecendo procedimentos próprios de aprovação, seja fixando directivas quanto ao seu conteúdo. Neste grupo incluem-se as Leis de enquadramento ou Leis-quadro, que são leis que visam “estabelecer os parâmetros jurídico-materiais estruturantes de um determinado núcleo material”, e o seu recorte é o de uma regulamentação geral e abstracta de determinada matéria, efectuada pelo órgão legiferante primário, que deixa a cargo de outro órgão a emanação de actos legislativos de concretização. Além disso, são também normas de produção legislativa, estabelecendo o modo de produção de determinados actos legislativos concretos <sup>37</sup> e, por este motivo, os seus parâmetros são incontornáveis e a sua não observância determina a invalidade do acto violador. Como sub-tipos deste tipo genérico, cabe referir a Lei de enquadramento do Orçamento do Estado <sup>38</sup>, as Leis do regime de criação das Autarquias locais e das Regiões administrativas <sup>39</sup>, a Lei-quadro de adaptação do sistema fiscal nacional

---

<sup>37</sup> CANOTILHO, Gomes, “Direito Constitucional...”, cit., 786.

<sup>38</sup> Cfr. art.ºs 106.º, n.º 1 e 164.º, alínea r) da CRP.

<sup>39</sup> A leitura conjugada dos preceitos contidos nos art.ºs 164.º, alínea n) e 249.º da CRP permite concluir que existe tripla dupla reserva à Assembleia da república em matéria de Ordenamento territorial geral: a relativa à “criação, extinção e modificação de autarquias locais e respectivo regime”; a respeitante à produção de uma lei de criação de Regiões administrativas; e a instituição em concreto das mesmas. Naturalmente que a lei que em concreto instituir Autarquias ou Regiões não poderá deixar de respeitar o prévio enquadramento genérico fornecido pelo regime-quadro.

às especificidades regionais <sup>40</sup> e ainda a Lei-quadro das reprivatizações <sup>41</sup>.

- b)** Em segundo lugar, devem ser mencionadas as “normas- pauta”, que são leis que impõem directivas, guias ou pautas materiais a outras leis e que retiram a estas liberdade de conformação. Incluem-se aqui:
- as Leis de autorização legislativa, que são actos legislativos mediante os quais o órgão legiferante primário autoriza, num domínio constitucionalmente atribuído, a disciplina por outro órgão constitucional (Governo ou Assembleias legislativas regionais) <sup>42</sup>. As balizas da autorização efectivam-se mediante a imposição pelo Parlamento de limites de natureza temporal e de natureza material, cujo desrespeito fará incorrer o órgão autorizado em inconstitucionalidade ou em ilegalidade, consoante os casos.
  - As Leis de bases, as quais são actos legislativos que se limitam a definir as bases gerais de um determinado regime jurídico, estabelecendo opções político- legislativas fundamentais, cabendo depois a outro órgão (Governo ou Assembleias legislativas regionais) desenvolvê-las. Naturalmente que os diplomas de desenvolvimento estão subordinados às correspondentes Leis de bases sob pena de ilegalidade <sup>43</sup>, encontrando-se o fundamento desta diferenciação na circunstância de a Assembleia da república pretender acautelar as traves mestras de determinada matéria, impedindo que vagueie ao sabor das inclinações políticas e das “conjunturas técnicas” momentâneas.

---

<sup>40</sup> Esta é uma lei reforçada justificada por razões de correcção de assimetrias regionais e de equilíbrio financeiro. No âmbito do exercício do poder tributário regional cabem, designadamente, as prerrogativas de diminuir as taxas nacionais dos impostos ou conceder benefícios fiscais temporários e condicionados e, como se compreende, tal não poderia ser efectuado sem ter em atenção um quadro normativo prévio delimitador e paramétrico. Logicamente, as leis que, em concreto, materializam o exercício de tais poderes não poderão deixar de respeitar os ditames da lei de adaptação, sob pena de ilegalidade.

<sup>41</sup> Esta é uma lei-quadro que deve ser aprovada por maioria absoluta dos Deputados em efectividade de funções e que prevê a moldura dentro da qual pode o Governo legislar sobre reprivatizações a respeito do *processo individual* de cada empresa (v. art.º 293.º, n.º 1 da CRP).

<sup>42</sup> Cfr. art.ºs 198.º, n.º 1, alínea b) e 232.º, n.º 1 da CRP.

<sup>43</sup> Cfr. art.ºs 112.º, n.º 2, 2.ª parte; 280.º, n.º 2, alínea a) e 281.º, n.º 1, alínea b) da CRP.

- As Leis de desdobramento da Constituição económico-financeira (onde se incluem a Lei das grandes opções em matéria de planeamento <sup>44</sup> e as Leis do orçamento do Estado e das Regiões autónomas).

c) Em terceiro lugar, cabe mencionar as leis que têm valor reforçado porque são introduzidas no Ordenamento de acordo com um procedimento agravado de aprovação (critério procedimental ou da mais valia legitimatória), aqui se encerrando as Leis orgânicas <sup>45</sup> e as Leis que carecem de aprovação por maioria de dois terços dos deputados <sup>46</sup>.

**3.3.** O reconhecimento do valor reforçado a certa lei traz consigo a verificação de uma posição de vantagem em relação às demais leis, na medida em que lhes são associados determinados efeitos jurídicos — que não são uniformes e que são recortados e variam em função do tipo legal em questão — que, de outra forma, ela não seria susceptível de desencadear. De um modo muito geral, até porque desenvolvimentos excessivos poderiam desvirtuar o curso essencial da presente retórica discursiva, pode dizer-se que tais efeitos são basicamente dois. Em primeiro lugar, do ponto de vista passivo, a Constituição reconhece a estas leis um estatuto protector ou resistência acrescida que lhes permite que apenas possam ser revogadas, derogadas, modificadas, suspensas ou interpretadas por outra norma com valor reforçado. Em segundo lugar, do ponto de vista activo, reconhece-se-lhes uma força jurídica superior, já que podem impor a sua disciplina às outras leis (sem valor reforçado) e muitas vezes, como referimos, constituem verdadeiras normas sobre normas (*normas normarum* ou *normas ao quadrado*), na medida em que fixam os parâmetros de criação e desenvolvimento de outras que, por esse motivo, lhe estão subordinadas. Como modo de conferir praticabilidade a este duplo estatuto reforçado (passivo e

---

<sup>44</sup> Cfr. art.º 91.º, n.º 1 da CRP.

<sup>45</sup> No Ordenamento normativo português as leis orgânicas salientam-se pelo distinto e particular objecto material sobre o qual incidem (matérias político- institucionais, direitos políticos e autonomia territorial - cfr. art.º 166.º, n.º 2 da CRP) e pelas particulares exigências procedimentais a que estão sujeitas (obrigatoriedade de votação na especialidade e pelo Plenário e aprovação, na votação final global, por maioria absoluta dos Deputados em efectividade de funções - cfr. n.ºs 4 e 5 do art.º 168.º da CRP).

<sup>46</sup> Cfr. n.º 6 do art.º 168.º da CRP.

activo) prevê-se um arsenal processual específico, que tem por objecto a aferição da conformidade dos actos que lhe devem obediência – os processos de fiscalização da legalidade de actos legislativos por violação de leis com valor reforçado <sup>47</sup>.

4. Ora, alcançada a ideia de que as finalidades acima referidas e os efeitos acima apontados constituem as notas individualizadoras das leis com valor reforçado, dificilmente se poderá reconduzir a LGT a um dos tipos indicados. Desde logo, um argumento de natureza formal: a CRP não a prevê como tal. Não a prevê nem no art.º 112.º, n.º 3, onde, como vimos, tenta estabelecer um elenco das categorias reforçadas (recordando: as Leis orgânicas, as Leis que carecem de aprovação por maioria de dois terços, bem como aquelas que sejam pressuposto normativo necessário de outras leis ou que por outras devam ser respeitadas), nem a prevê em outras disposições avulsas no seu texto que permitissem, ainda que indirectamente, retirar uma conclusão nesse sentido. Mas, mesmo tentando ultrapassar este argumento formal, e utilizando uma abordagem analítica material — tentando aplicar os critérios acima referidos —, a conclusão parece ser a mesma.

Vejamos.

- 4.1. Não se trata, e primeiro lugar, de uma lei sobre normas. É certo que, como já apontamos, contém algumas disposições que disciplinam a produção e aplicação de outras normas, como sejam as que estão contidas nos art.ºs 8.º (princípio da legalidade), 11.º (interpretação de conceitos indeterminados e integração de lacunas), 12.º (aplicação no tempo) e 13.º (aplicação no espaço). Contudo, o seu peso no contexto da estrutura global da mesma não é tão significativo que se possa afirmar que a LGT foi pensada para constituir uma *norma normarum*. Além disso, a maior parte destes preceitos — diríamos mesmo, todos eles — são o reflexo de princípios constitucionais já suficientemente assentes e enraizados, seja de modo directo pela positivação expressa, seja de modo indirecto pela consagração ou reconhecimento jurisprudencial (v.g., princípio da legalidade, da segurança jurídica, da protecção da confiança, da capacidade contributiva), pelo que é possível

---

<sup>47</sup> Cfr. art.ºs 280.º, n.º 2, alínea a) e 281.º, n.º 1, alínea b) da CRP.

afirmar-se que estamos mais em presença de materializações da Constituição e menos em presença de normas com estatuto valorativo acrescido.

**4.2.** Também não é, na sua essência e assumidamente, uma lei que imponha directivas, guias ou pautas materiais genéricas a outras leis, antes se afirmando, como vimos, como uma lei que visa somente acolher as normas da Constituição fiscal e atingir o desiderato da sistematização e aperfeiçoamento de normas já existentes. É verdade que fixa conteúdos que deveriam ser considerados incontornáveis por outras leis, tributárias ou não, não se devendo considerar sujeita às investidas contrárias destas, sob pena de ilogismo e de quebra de coerência sistemática. Pense-se, por exemplo, nos princípios genéricos da tributação (igualdade, justiça material), nos princípios específicos respeitantes a situações que merecem tutela especial (protecção tributária do agregado familiar, da doença, da velhice, do exercício de profissão ou actividade), nos princípios referentes ao procedimento e processo tributários (inquisitório, colaboração, participação/audição, acesso à justiça e ao Direito, etc.), nos princípios respeitantes à especial natureza dos créditos tributários (indisponibilidade, irrenunciabilidade) ou nas especiais regras de responsabilidade por dívidas tributárias. Será de admitir que uma lei ordinária ou um decreto-lei simples (concorrente) estabeleça uma disciplina jurídica distinta e violadora destas dimensões, como acontecerá se onerar mais pesadamente os rendimentos derivados do exercício de determinada profissão; se dificultar por via do IRS a constituição de agregados familiares; se restringir o direito de reclamação ou de recurso; ou se criar perdões fiscais? Parece-nos que não. Capta-se sem dificuldade a ideia de que estas são pedras basilares do sistema tributário, coordenadas fundamentais do seu travejamento, e que a sua infracção constitui uma grosseira violação das dimensões fundamentais do Ordenamento. Porém, ainda assim, é duvidoso que se possa daí retirar um estatuto de parametricidade. Na verdade, e bem vistas as coisas, na maior parte destes casos, estamos uma vez mais em presença de densificações constitucionais, pelo que a violação destas normas implicará igualmente a violação das normas correspondentes da Constituição.



- 4.3. Por fim — e este é o argumento mais categórico — também não há qualquer procedimento agravado de introdução no Ordenamento normativo. De resto, a LGT nem sequer é formalmente uma lei, o que, logo por si, corta pela raiz qualquer pretensão de validade acrescida. Na verdade, e como já salientamos, foi aprovada por meio de um decreto-lei (DL 398/98), o qual, por sua vez, foi emanado ao abrigo de uma autorização legislativa (Lei 41/98). Fora de cogitação está a sua caracterização como Lei orgânica ou como Lei que careça de aprovação por maioria de dois terços <sup>48</sup>.
5. Pois bem. É indubitável que a LGT não é uma norma *normarum*, não é uma norma de *indirizzo*, nem procedimentalmente agravada, pelo que, por esta via, não é possível reconhecer-se-lhe valor reforçado.
- 5.1. Tal não impede, contudo, e como acabamos de concluir há pouco, que alguns dos seus preceitos possam encerrar uma primariedade normativa em relação a outros e assim parametrizar o conteúdo de distintas leis, podendo-se pensar, uma vez mais, nos acima referidos princípios fundamentais da tributação ou nas normas sobre a aplicação das normas tributárias. Nestes casos, resultaria incompreensível que a LGT determinasse por exemplo que as normas tributárias se aplicam aos factos posteriores à sua entrada em vigor <sup>49</sup>, e posteriormente, uma outra norma com valor igualmente legal viesse determinar que determinado preceito se aplica a factos passados; ou que prescrevesse que o crédito tributário é indisponível <sup>50</sup> e, depois, se estabelecesse que a Administração tributária poderia dispor do mesmo, “perdoando-o” a certo contribuinte. Ora, precisamente a pensar em situações como estas e por forma a conferir aos preceitos da LGT alguma operatividade e funcionalidade, defende-se a natureza materialmente constitucional de alguns dos seus enunciados normativos. Assim se passará, cremos, com aqueles que encerrem ou digam respeito a princípios estruturantes no domínio tributário como sejam os princípios da legalidade, da segurança jurídica e da protecção da confiança, da prossecução do Interesse público (satisfação das necessidades colectivas), da

---

<sup>48</sup> Cfr., uma vez mais, art.º s 166.º, n.º 2 e 168.º, n.º 6 da CRP.

<sup>49</sup> Cfr. art.º 12.º, n.º 1 da LGT.

<sup>50</sup> Assim, art.º 30.º, n.º 2 da LGT.

estabilidade das finanças públicas, da igualdade, da capacidade contributiva, da protecção do agregado familiar, e todos os outros que assumam tal propriedade essencial. A primariedade normativa resulta assim do conteúdo intrínseco das normas e da sua consideração materialmente constitucional, e não do seu valor normativo acrescido ou reforçado. Assim sendo, os mecanismos de controlo da constitucionalidade (preventivo, sucessivo, abstracto e concreto) revelam-se adequados e suficientes para evitar ou expurgar normas viciadas, bastando para tal invocar o respectivo preceito da Lei e o seu *rango* constitucional.

**5.2.** Nos restantes casos (ou seja, quando não se reflectem dimensões de natureza constitucional) deverão valer os princípios comuns de resolução de conflitos normativos *lex specialis* ou *lex posteriori*, nos termos dos quais a norma especial deverá preferir à norma geral e a norma posterior deverá revogar ou derrogar a norma anterior, respectivamente. Apontemos alguns exemplos que se integram neste patamar de equiordenação para melhor captar as questões em análise, salientando que em todos estes casos o aplicador (Administração, Tribunal, Privados) poderá colocar de lado as normas da LGT:

- a) No campo da aplicação das normas tributárias no espaço e no particular domínio da tributação do rendimento prevê-se que esta abrangerá todos os rendimentos tributáveis obtidos pelo sujeito passivo residente em território português, independentemente do local onde sejam obtidos <sup>51</sup>. Porém, se for aprovada norma legal posterior que determine que, no âmbito de um concreto tributo e tendo por referência um residente, apenas os rendimentos obtidos em Portugal estarão sujeitos, naturalmente que esta última, afastará a aplicação da primeira, derrogando-a.
- b) Em matéria de responsabilidade dos liquidatários de sociedades por dívidas tributárias destas, prevê-se de um modo geral que, no respectivo procedimento liquidatório, aqueles devem começar por satisfazer as dívidas fiscais, sob pena de ficarem pessoal e solidariamente responsáveis pelas importâncias respectivas. Contudo, tal regra é afastada em casos de “dívidas da sociedade

---

<sup>51</sup> Cfr. art.º 13.º, n.º 2 da LGT.

que gozem de preferência sobre os débitos fiscais”, situação em que uma eventual norma especial posterior constante de outro diploma legal derrogará esta norma geral constante da LGT <sup>52</sup>.

- c) No contexto do exercício do direito de liquidar os tributos por parte da Administração tributária, determina-se que o acto respectivo deve ser validamente notificado ao contribuinte no prazo de quatro anos, sob pena de caducidade. Não obstante, aceita-se que prazos diversos e especiais podem ser fixados por outras leis, admitindo-se a sua preferência aplicativa em relação a este prazo geral <sup>53</sup>.

6. Em conclusão: a LGT não tem valor reforçado. Contudo, bem o poderia ter. No recorte do seu regime jurídico, o Ordenamento não reconheceu a especial natureza das matérias que ela consagra e o Legislador constituinte não lhe deu a dignidade que ela merece, não a incluindo no elenco das *super-leggi* nem se lhe referindo directa ou indirectamente. Porque assim é, assume-se como uma lei igual a tantas outras e, ou está sujeita a ser constante e continuamente preterida, ou se lhe arranca de algum dos seus preceitos dignidade constitucional e, por esta via, confere-se-lhe blindagem e protecção. Esta blindagem, porém, deriva da inconstitucionalidade e não ilegalidade por violação de valor reforçado.

---

<sup>52</sup> Cfr. art.º 26.º, n.º s 1 e 2 da LGT.

<sup>53</sup> Cfr. art.º 45.º da LGT.