

PERSPECTIVAS CONSTITUCIONAIS

Nos 20 anos da Constituição de 1976

SEPARATA DO VOLUME II



COIMBRA EDITORA

1997

O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE FISCAL NA CONSTITUIÇÃO PORTUGUESA (*)

ANA PAULA DOURADO (**)

1. O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE FISCAL NA CONSTITUIÇÃO DE 1976: CONCEITO E SIGNIFICADO

O princípio da legalidade no domínio dos impostos está expressamente consagrado na Constituição portuguesa, através de normas que estabelecem o princípio na sua vertente de reserva de lei ⁽¹⁾, e de nor-

(*) Este artigo, objecto agora de ligeiras alterações, foi publicado na *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 379, e foi realizado no âmbito de uma acção integrada luso-alemã, de cuja equipa a autora é membro. A autora agradece aos responsáveis pela equipa portuguesa, composta pelos Professores Doutores Alberto Xavier e Sousa Franco, ao responsável pela equipa da Universidade de Munique, Professor Doutor Klaus Vogel, e, especialmente, ao Dr. Rainer Prokisch, membro da equipa da Universidade de Munique, pela sua disponibilidade permanente.

(**) Assistente da Faculdade de Direito de Lisboa.

(¹) Sobre a reserva de competência normativa como um fenómeno mais amplo do que a reserva de lei do Parlamento, porque pode ser atribuída a diversos órgãos, com diversas funções, ver SÉRVULO CORREIA, *Legalidade e autonomia contratual nos contratos administrativos*, Coimbra, 1987, 286 e nota 481; JORGE MIRANDA, *Funções, órgãos e actos do Estado*, Lisboa, 1990, 277, 278; identificando reserva de lei com reserva de lei parlamentar, e contrapondo-as à reserva de norma, FRITZ OSSENÜHL, *Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes*, Handbuch des Staatsrechts, Heidelberg, 1988, Band III, para 9-12. Sobre o princípio da legalidade no Direito Fiscal e no Direito Administrativo, nas suas facetas de preeminência e reserva de lei, ALBERTO XAVIER, *Conceito e natureza do acto tributário*, Coimbra, 1972, 281-284; VIEIRA DE ANDRADE, *Direito Administrativo e Fiscal*, Coimbra, 1992-93, parte II, 13-16; HANS WOLFF, OTTO BACHOF, ROLF STÖBER, *Verwaltungsrecht, I*, München, 1994, 348 ss. Sobre os diferentes planos da legalidade,

mas densificadoras, que pormenorizam o grau de exigência da relação de conformidade e compatibilidade entre a actividade administrativa e a lei fiscal ⁽²⁾, e cuja função é garanti-lo como um princípio de legalidade substancial ⁽³⁾ ⁽⁴⁾.

ANDRÉ GONÇALVES PEREIRA, *Erro e ilegalidade do acto administrativo*, Lisboa, 1962, 43 e 44 ss.; e sobre os diferentes significados (ou vertentes) do princípio da legalidade, ANTONIO MARTÍNEZ LAFUENTE, *Derecho Tributario — Estudios sobre la jurisprudencia tributaria*, Madrid, 1985, 39-40.

⁽²⁾ A submissão da Administração fiscal à lei, reveste ambas as formas: sobre as noções de conformidade ou reserva de lei (a Administração não pode actuar sem prévia disposição legal) e de compatibilidade ou precedência de lei (a Administração está subordinada à lei e por isso nenhuma conduta administrativa pode ser contrária à lei: cf. art. 266.º, n.º 2, da CRP), como aspectos do princípio da legalidade, v. FRITZ OSSENBUHL, *Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes*, cit., para 1 ss. e 7 ss.; HEIKO FABER, *Verwaltungsrecht*, Tübingen, 1995, 91 ss. e 94 ss.; HARTMUT MAURER, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 1992, München, 91 ss.; CHARLES EISENMANN, *Le Droit administratif et le principe de légalité*, in *Études et Documents*, 1957, 26, 30 e 31; acerca das concepções restritiva e ampliada do princípio da legalidade, ANDRÉ GONÇALVES PEREIRA, *Erro e ilegalidade...*, cit., 19 ss., 37 e 38 ss.; JOSÉ CARLOS MOREIRA, *O Princípio da legalidade na administração*, in *Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra*, 1949, vol. XXV, 400 ss.; CHARLES EISENMANN, *Le Droit administratif...*, cit., 26-29. É sobre a evolução do princípio da legalidade, e o entendimento, no Estado de Polícia, do Fisco como um súbdito ou pessoa de direito privado, como forma de garantir os interesses dos particulares, ROGÉRIO SOARES, *Interesse público, legalidade e mérito*, Coimbra, 1955, 45 ss., 60 e 61. V. também MARCELLO CAETANO, *Manual de Direito Administrativo*, Coimbra, 1984 (10.ª edição), vol. I, 28 ss.

⁽³⁾ CASALTA NABAIS, *Contratos fiscais*, Coimbra, 1994, 219, 220 e 221. O princípio da legalidade substancial postula a exigência de uma lei «contendo a disciplina da matéria a que se reporta o poder atribuído»: SÉRVULO CORREIA, *Legalidade...*, cit., 60, e ainda, 59, 310, 311, 312; v., a propósito do Direito alemão, RUI MACHETE, *O Contencioso administrativo*, in *Dicionário Jurídico da Administração Pública*, Coimbra, 1990, vol. II, 715-717; e a legalidade substancial é também postulada pela necessidade de segurança jurídica e pelo princípio, dela decorrente, da determinabilidade das leis: GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional*, Coimbra, 1993, 371 e 372.

⁽⁴⁾ Dos projectos de Constituição apresentados pelos diferentes partidos, com assento no parlamento após as primeiras eleições democráticas que se seguiram à revolução de 1974, apenas os projectos do Partido Socialista (PS), Centro Democrático Social (CDS) e Partido Popular Democrata (PPD) continham normas sobre a legalidade fiscal (reserva de lei) e apenas os projectos do PPD e do PCP (Partido Comunista Português) continham normas sobre a legalidade substancial, limitando-se os

Aceitando a tendência contemporânea de distribuição policêntrica do poder legislativo originário ⁽⁵⁾, e que aliás entre nós é a solução escolhida na Constituição de 1911, embora não quanto aos impostos ⁽⁶⁾, o legislador constituinte atribuiu várias reservas de competência

outros projectos mencionados a estabelecer a reserva de lei fiscal. A norma que contém os elementos do imposto a definir por lei proposta pelo PPD, elaborada por JORGE MIRANDA, está na base do art. 106.º da Constituição de 1976, tendo desaparecido apenas a referência às «modalidades de cobrança» no n.º 2 do art. 106.º da CRP e tendo sido acrescentada a referência à liquidação no n.º 3 do art. 106.º da CRP: v. JORGE MIRANDA, *Um Projecto de Constituição*, Braga, 1975, 89 e 90 (arts. 109.º e 110.º do Projecto).

A reserva de competência do parlamento, nos projectos do PPD e do CDS, era uma reserva relativa, com possibilidade de delegação da competência no Governo, e existia a possibilidade de ser exercida, em caso de urgência e de necessidade ou interesse nacional, pelo órgão revolucionário de transição (Conselho da Revolução): v. JORGE MIRANDA, *Fontes e trabalhos preparatórios da Constituição*, Lisboa, 1978, vol. I, 271, 355, 356, 368, 418, 456 e 469; MANUEL PIRES, *A Constituição de 1976 e a fiscalidade*, in *Estudos sobre a Constituição*, Lisboa, 1978, 2.º vol., 423-428. As duas *Plataformas do Acordo Constitucional* celebradas entre a Assembleia Constituinte e o Movimento das Forças Armadas em 13 de Abril de 1975 e 26 de Fevereiro de 1976, condicionaram muitas normas da Constituição de 1976 (as relativas à organização do poder político), mas sem interferência na matéria da legalidade dos impostos, a qual foi discutida e aprovada em comissão, em Setembro de 1975: ACTAS DA ASSEMBLEIA CONSTITUINTE, *Organização do Poder Político*, 1975-1976, prefácio de JORGE MIRANDA, Lisboa, 1981, Introdução e 51-53.

⁽⁵⁾ V. SÉRVULO CORREIA, *Legalidade...*, cit., 2, 14 e 215; NUNO PIÇARRA, *A Separação dos poderes na Constituição de 1976. Alguns aspectos*, in *Nos Dez Anos da Constituição*, cit., 145 ss.

⁽⁶⁾ JORGE MIRANDA, *Os Actos legislativos no Direito Constitucional português*, Separata da *Revista de Informação Legislativa*, 1991, n.º 110, 32; do mesmo autor, *A Competência legislativa no domínio dos impostos*, in *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*, 1988, vol. XXIX, 9 e 10. Na Constituição de 1933, embora quer o Governo quer a Assembleia pudessem legislar sobre impostos — inicialmente porque a competência legislativa da Assembleia é esvaziada e não existe uma reserva de lei parlamentar em matéria fiscal; após 1971, porque a reserva de lei parlamentar é objecto de excepções (o Governo pode legislar em caso de urgência e necessidade pública fora do funcionamento efectivo do parlamento, e na realidade o Governo é o órgão que legisla sobre impostos) — a distribuição do poder de criar impostos estava integrada num período constitucional autoritário, e significou o esvaziamento do princípio da legalidade dos impostos: JORGE MIRANDA, *A Competência legislativa no domínio dos impostos*, cit., 9-13. V., sobre a legalidade fiscal nas Constituições portuguesas, VIEIRA DE ANDRADE, *Direito Administrativo*

normativa, conferindo à reserva de lei um âmbito mais vasto do que à reserva de parlamento. Atribuiu à Assembleia da República reserva relativa de competência no que diz respeito à criação de impostos e sistema fiscal (art. 168.º, n.º 1, al. i), da CRP), à qual corresponde a possibilidade de o Governo, enquanto órgão de direcção política, legislar sobre a matéria, desde que lhe seja concedida uma autorização pelo parlamento (art. 168.º, n.ºs 1 e 2, da CRP) (7) (8). E alargou essa reserva de lei a uma reserva de acto legislativo, atribuindo às Assembleias legislativas regionais poder tributário próprio para o estabelecimento de regimes especificamente regionais, nos termos da lei (art. 229.º, n.º 1, al. i), da CRP), ou seja, de lei da Assembleia da República, excluindo os estatutos regionais (9). Este poder tri-

e Fiscal, cit., parte II, 13 e 14; e MANUEL PIRES, *A Constituição de 1976 e a fiscalidade*, in *Estudos sobre a Constituição*, cit., 417 ss.; para uma panorâmica do poder fiscal em Portugal, desde a Idade Média, ANTÓNIO LOBO XAVIER, *O Orçamento como lei, Contributo para a compreensão de algumas especificidades do direito orçamental português*, Coimbra, 1990, 12 ss.

(7) SÉRVULO CORREIA, *Noções de Direito Administrativo*, Lisboa, 1982, vol. I, 235 e 236, e *Os Princípios constitucionais da Administração Pública*, in *Estudos sobre a Constituição*, Lisboa, 1978, vol. III, 668: «Para poder imprimir uma profunda marca qualitativa nas sociedades em que impera, a legalidade tem de assentar sobre uma estrutura institucional onde, pelo menos nas matérias essenciais, a elaboração das leis não caiba ao Governo e em que esteja assegurado o controlo dos actos deste órgão, para que os particulares não fiquem à mercê das condutas por ele tomadas fora do enquadramento legal». Na Constituição de 1933, após a revisão de 1971, foi atribuída expressamente à Assembleia Nacional competência exclusiva para aprovar as bases gerais dos impostos (determinação da incidência, da taxa ou dos seus limites, das «isenções a que possa haver lugar» e das reclamações e recursos dos contribuintes — art. 70.º, para 1, da CRP de 1933), podendo a Administração fixar por regulamento, a taxa do imposto e concretizar quais as isenções (interpretadas no sentido de benefícios fiscais) a conceder: v. ALBERTO XAVIER, *Conceito...*, cit., 287, 288 e 289.

(8) Ainda que na Constituição, a função legislativa do governo não seja tão importante como as funções política e administrativa: JORGE MIRANDA, *A Competência do governo na Constituição de 1976*, in *Estudos sobre a Constituição*, Lisboa, 1978, vol. III, 635.

(9) Lei comum da Assembleia da República, segundo GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Coimbra, 1993, 859, ponto XX. Sobre a tipicidade das formas de lei e entidades ou órgãos com poder legislativo, JORGE MIRANDA, *A Forma legislativa, A Feitura das Leis*, Lisboa, 1986, vol. I, 100 ss.

butário próprio abrange a atribuição de uma reserva às regiões autónomas, e a possibilidade de adaptação do sistema fiscal nacional às especificidades regionais, através de lei-quadro da Assembleia da República (art. 229.º, n.º 1, al. i), da CRP).

Ao condicionar a legítima assunção de poderes legislativos pelo Governo, relativa a qualquer das matérias elencadas no art. 168.º, n.º 1, da CRP, a uma autorização parlamentar que determina o objecto, sentido, extensão e duração da autorização, o art. 168.º, n.º 2, da CRP limita, materialmente, os poderes legislativos conferidos ao executivo, pois condiciona-os à pré-determinação dos referidos quatro elementos (conformidade material) (10). E embora tenhamos de considerar pormenorizadamente o alcance do princípio da legalidade, tal como resulta do art. 106.º, n.ºs 2 e 3, da CRP, adiantemos apenas que, quer o Governo, quer as Assembleias legislativas regionais podem determinar os elementos enunciados nesses n.ºs 2 e 3, quais sejam, a incidência, a taxa, as garantias dos contribuintes, os benefícios fiscais, a liquidação e a cobrança (11), pois esse é o significado da reserva de lei formal (12).

(10) SÉRVULO CORREIA, *Os Princípios constitucionais...*, cit., 310 e 311.

(11) Estes elementos, como defenderemos, são alguns dos elementos concretizadores da legalidade substantiva, mas outros há que contribuem para a determinação deste princípio e da chamada tipicidade.

(12) Sobre a lei formal como lei que emana dos órgãos com competência legislativa, JORGE MIRANDA, *Funções...*, cit., 172; GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, cit., art. 106.º, n.º 2, ponto V, 458 e 459; MARCELLO CAETANO, *Manual de Direito Administrativo*, cit., vol. I, 90 e 91; ANDRÉ GONÇALVES PEREIRA, *Erro e ilegalidade...*, cit., 42; SÉRVULO CORREIA, *Legalidade...*, cit., 53; MANUEL AFONSO VAZ, *Lei e reserva de lei*, Porto, 1992, 31-37; SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, Coimbra, 1993, 107-109; ALBERTO XAVIER, a propósito da Constituição de 1933, atribui o mesmo sentido à reserva de lei formal (lei proveniente dos órgãos legislativos competentes): *Conceito...*, cit., 310; em sentido contrário, considerando que lei em sentido formal é apenas a lei do parlamento, NUNO SÁ GOMES, *Lições de Direito Fiscal*, in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, Lisboa, 1985, vol. II, 33 e 34; J. XAVIER DE BASTO e J. L. SALDANHA SANCHES, *O Novo regime de reembolsos do IVA — um despacho normativo ilegal*, in *Fisco* n.º 62, 1994, 13.

Os autores preocupam-se, fundamentalmente, com o n.º 2 do art. 106.º da CRP, quando analisam o significado de lei formal. No entanto, se considerarmos que o n.º 3 do art. 106.º contém uma reserva de lei formal, a questão doutrinária é a mesma.

A solução encontrada pela Constituição portuguesa, quanto à atribuição de poderes legislativos ao Governo em matéria fiscal corresponde ao entendimento contemporâneo onde é manifesta a inoperância da distinção entre lei formal, no sentido de lei do parlamento, e lei material, no sentido de lei geral e abstracta⁽¹³⁾, e reflecte o entendimento de que o princípio da separação de poderes não é já um princípio delimitador de funções, mas meramente organizatório dessas funções⁽¹⁴⁾ (15).

(13) Sobre as diferentes noções de lei formal e lei material, RUI MACHETE, *Contencioso administrativo*, cit., 702, 706 e 707. Esta distinção, elaborada na decorrência de um entendimento rígido da separação de poderes (v. sobre o assunto RUI MACHETE, *Contencioso administrativo*, cit., 701 ss.) está por seu turno relacionada com o entendimento da sociedade como um ente autonomizado do Estado: D. JESCH, *Gesetz und Verwaltung*, Tübingen, 1968, 19 e 20. Cf. SÉRVULO CORREIA, *Noções...*, cit., 235 e 236; MANUEL AFONSO VAZ, *Lei e reserva de lei*, cit., 85-111, esp., 91 ss.; sobre a separação entre o Estado e a sociedade como ideal do Estado de Direito liberal, GOMES CANOTILHO, *Constituição dirigente e vinculação do legislador*, Coimbra, 1982, 94; VITAL MOREIRA, *Economia e constituição*, Coimbra, 1979, 152 ss.; CASALTA NABAI, *Os Contratos...*, cit., 225; JORGE REIS NOVAIS, *Contributo para uma teoria do Estado de Direito*, Coimbra, 1987, 51 e 52 ss.; ROGÉRIO SOARES, *Direito Público e sociedade técnica*, Coimbra, 1969, sobre a separação Estado-sociedade, 39-54, e sobre a lei geral e abstracta, 55 e 56 ss. V., ainda, ROGÉRIO SOARES, *Interesse público...*, cit., 63 ss. E sobre a rejeição contemporânea da dicotomia Estado-sociedade, salientando-se na Constituição portuguesa de 1976, o intervencionismo económico, agora mitigado pelas revisões constitucionais, LUCAS Pires, *Teoria da Constituição de 1976 — A transição dualista*, Coimbra, 1988, 292 ss. e 319 ss.

A distinção entre lei formal e lei material é funcional, enquanto permite assegurar esta concepção organizatória, embora a teoria dualista também tivesse defendido que a lei em sentido material deveria estar sujeita a reserva de lei formal, excluindo-se desta reserva a norma de situações puramente estaduais, por não interferirem com a liberdade e a propriedade, e as leis que não fossem gerais e abstractas: D. JESCH, *Gesetz und Verwaltung*, cit., 19, 21 e 22; RUI MACHETE, *Contencioso administrativo*, cit., 703; ROGÉRIO SOARES, *Princípio da legalidade e administração constitutiva*, in *Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra*, 1981, vol. LVII, 173 ss.

(14) GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional*, cit., 353; SÉRVULO CORREIA, *Noções...*, cit., vol. I, 232, e *Legalidade...*, cit., 30 e 31; CASTANHEIRA NEVES, *O Instituto dos «assentos»*, cit., 30 e 31; CASTANHEIRA NEVES, 1983, 586; ROGÉRIO SOARES, *Direito Público e sociedade técnica*, cit., ANTÓNIO LOBO XAVIER, *O Orçamento como lei*, cit., 19-28; FRITZ OSSENBUHL, *Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes*, cit., para 48.

(15) CASALTA NABAI entende porém, que no domínio da legalidade substancial, a da CRP adoptou uma concepção liberal, e consequentemente, demasiado res-

Mesmo aceitando que os actos legislativos são, no ordenamento jurídico português, e nos termos do art. 115.º da CRP, as leis formais ou processualmente válidas⁽¹⁶⁾, e que (a reserva de) lei formal abrange, como se referiu, a lei emanada da Assembleia da República, decreto-lei do Governo no exercício da função legislativa, ou decretos-legislativos regionais das Assembleias legislativas regionais⁽¹⁷⁾, ainda se pode justificar essa reserva de lei na legitimidade democrática do Parlamento, e atribuir à reserva de lei fiscal um parâmetro de materialidade⁽¹⁸⁾. Esta fundamentação não decorre apenas de uma interpretação histórica do significado conferido à reserva de lei⁽¹⁹⁾ e ao princípio da legalidade tributária (auto-tributação)⁽²⁰⁾, mas também do regime

tributiva; segundo o autor, em vez de ser a própria constituição a enunciar os «elementos essenciais do imposto» sujeitos a lei formal, teria sido preferível deixar essa tarefa à doutrina e à jurisprudência. Esta reserva de lei do Parlamento é também obsoleta por secundarizar o papel da Administração e estar relacionada com uma concepção de imposto mínimo e baseado no princípio da equivalência (CASALTA NABAI, *Contratos fiscais*, cit., 222-226).

(16) GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional*, cit., 684, 685 e 827; CASTANHEIRA NEVES, *O Instituto dos «assentos»...*, cit., 399 e 590, em sentido contrário, JORGE MIRANDA, *Sentido e conteúdo da lei como acto da função legislativa*, in *Nos Dez Anos da Constituição*, Lisboa, 1986, 180 ss., esp., 183 ss.; MANUEL AFONSO VAZ, *Lei e reserva de lei*, cit., 37 ss.

JESCH considera que se deve aceitar a proposta kelseniana e referir-nos a forma de lei, em vez de lei em sentido formal, admitindo ao mesmo tempo que o legislador pode emitir leis sem conteúdo normativo e que se pode opor um sentido de lei formal a lei material: D. JESCH, *Gesetz und Verwaltung*, cit., 9 e 10.

(17) GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional*, cit., 827. No Estado liberal, pelo contrário, a legalidade da Administração significava principalmente a subordinação do executivo ao parlamento: SÉRVULO CORREIA, *Noções...*, cit., 232 e 233.

(18) *Ver infra*, a propósito dos elementos do tipo de imposto. Pelo facto de, em diversas normas, a Constituição se referir a uma lei material (por ex. generalidade e abstracção, no caso do art. 18.º, n.º 3, da CRP), conclui JORGE MIRANDA que da Constituição decorre um conceito material de lei: *Sentido e conteúdo da lei...*, cit., 184-187. Apesar do seu entendimento acerca do conceito de lei na Constituição (lei formal), GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional*, cit., 685, considera que às matérias sujeitas a reserva de lei, está subjacente um conceito de materialidade.

(19) V. HARTMUT MAURER, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, cit., 92-94; ROGÉRIO SOARES, *Interesse público...*, cit., 63 ss.; RUI MACHETE, *O Contencioso administrativo*, cit., 700 ss.; SÉRVULO CORREIA, *Noções...*, cit., 237-238.

(20) Preferência de lei como «prevalência da vontade popular» (SÉRVULO CORREIA, *Noções...*, cit., 238) e autofunção relacionada, desde a sua origem, com a

constitucional em concreto, pois, no caso de «lei geral da República», mesmo tratando-se de reserva relativa, a Assembleia da República deve autorizar a intervenção do Governo, para a definição dos elementos essenciais do imposto (cf. art. 168, n.º 2, da CRP) ⁽²¹⁾; no caso de decreto-legislativo regional, o fundamento democrático decorre da legitimidade da Assembleia legislativa regional, eleita por sufrágio universal, directo e secreto (art. 233.º, n.º 2, da CRP).

As diversas revisões ocorridas desde o texto originário da Constituição de 1976, e que introduziram profundas modificações na constituição económica, nomeadamente, no sentido de uma desideologização marxista ⁽²²⁾, na constituição orçamental, no sentido de um

reforço da componente parlamentar ⁽²³⁾, e na constituição tributária estadual, no sentido de diminuir a função redistributiva dos impostos ⁽²⁴⁾, não alteraram todavia, a formulação do princípio da legalidade, tal como consta dos arts. 168.º, n.º 1, al. i), e 106.º, n.ºs 2 e 3, da CRP ⁽²⁵⁾.

da Constituição económica, cit., 9 ss.); v. porém, PITTA e CUNHA, *A Regulação constitucional da organização económica e a adesão à CEE*, in *Estudos sobre a Constituição*, vol. III, 445 e 446: o autor considera que os dois princípios eram inconciliáveis.

Não se pode negar, em todo caso, que a Constituição de 1976, na versão inicial era um paradigma de constituição da economia, inseparável da constituição do Estado: v. VITAL MOREIRA, *Economia e constituição*, cit., 152 ss.

⁽²³⁾ SOUSA FRANCO, *A Revisão...*, cit., 621 ss.; MARCELO REBELO DE SOUSA, *10 Questões sobre a constituição, o orçamento e o plano*, in *Nos Dez Anos da Constituição*, cit., 136-141.

⁽²⁴⁾ SOUSA FRANCO, *A Revisão...*, cit., 631-634: na versão de 1976, a finalidade do sistema fiscal seria a «repartição igualitária da riqueza e dos rendimentos» (art. 106.º, n.º 1, da CRP); o imposto pessoal tenderia «a limitar os rendimentos a um máximo nacional, definido anualmente pela lei» (art. 107.º, n.º 1, da CRP de 1976); o imposto sobre sucessões e doações tomaria «em conta a transmissão por herança dos frutos do trabalho» (art. 107.º, n.º 3, da CRP de 1976); e o imposto sobre o consumo deveria ter por função «adaptar a estrutura do consumo às necessidades da socialização da economia» (art. 107.º, n.º 4, da CRP de 1976), e ficavam isentos de imposto sobre o consumo «os bens necessários à subsistência dos mais desfavorecidos» (art. 107.º, n.º 4, da CRP de 1976). No projecto de revisão constitucional que deu origem à revisão de 1982, altera-se («desideologiza-se») ligeiramente o art. 106.º, n.º 1, passando a «redistribuição da riqueza e dos rendimentos» a ter em vista «apenas» a «igualdade económica» (v. BARBOSA DE MELO, CARDOSO DA COSTA e VIEIRA DE ANDRADE, *Estudo e Projecto de Revisão da Constituição da República Portuguesa de 1976*, Coimbra, 1981, anotação ao art. 99.º do projecto, 123 ss. V. também SOUSA FRANCO, *Sistema financeiro e constituição financeira no texto constitucional de 1976*, in *Estudos sobre a Constituição*, 1979, vol. 3.º, 534 ss.

⁽²⁵⁾ Embora a Constituição de 1976 tenha sido o produto de plataformas do Acordo Constitucional entre o MFA e os partidos representados na Assembleia Constituinte, e embora a Constituição tivesse sido considerada por alguns como uma constituição provisória (ou ligada a um período de transição) ou uma constituição-balanço, ela foi redigida e vigorou afinal como uma constituição definitiva (JORGE MIRANDA, *A Constituição de 1976. Formação, estrutura, princípios fundamentais*, Lisboa, 1978, 215-225 ss.); e apesar de, na sua redacção originária, ela ser uma constituição simultaneamente liberal e socialista (JORGE MIRANDA, *idem*, 271 e 276-279).

No projecto de revisão da Constituição em 1982, o n.º 2 do art. 106.º (que passaria a ser o art. 99.º) seria alterado parcialmente: «os impostos são criados por lei,

representação da vontade popular, e no Estado de Direito, com a justiça: ALBERTO XAVIER, *Conceito...*, cit., 277, 278 e 286; JORGE MIRANDA, *A Competência legislativa no domínio dos impostos*, cit., 13 e 14: «Legalidade tributária é inseparável de legitimidade representativa, de tutela de confiança e de racionalidade». Se a legitimidade democrática do Parlamento continua a ser um argumento fundamental para justificar a reserva de lei formal, esta posição não é todavia pacífica, no que diz respeito à garantia dos contribuintes (por ser uma função insuficiente), e à racionalidade ou justiça da lei (por não corresponder à realidade); e, por outro lado, se o Executivo dispõe de legitimidade democrática, porque não se lhe há-de reconhecer legitimidade no domínio da tributação? Neste sentido, CASALTA NABAIS, *Contratos fiscais*, cit., 226-229. Em todo o caso, a antiguidade do princípio da legalidade tributária, relativamente ao princípio da legalidade configurado pelo Direito Administrativo, com o Estado de Direito, no séc. XIX, poderá também justificar uma legalidade tributária muito mais exigente: ALBERTO XAVIER, *Conceito...*, cit., 275 e 276.

⁽²¹⁾ GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, cit., art. 168.º, n.º 2, pontos 28-33, 678-681.

⁽²²⁾ Havia inúmeros precedentes que faziam referência à revolução e ao processo revolucionário, ao socialismo, à socialização, ao princípio da apropriação colectiva dos meios de produção, ao poder democrático dos trabalhadores, às classes trabalhadoras, às relações de produção, entre outros: v. SOUSA FRANCO, *A Revisão da Constituição económica*, in *Revista da Ordem dos Advogados*, 1982, ano 42, 612 ss.; JORGE MIRANDA, *A Interpretação da Constituição económica*, Separata dos *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Afonso Rodrigues Queirós, Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra*, 1986, 5 e 6, onde o autor faz referência às interpretações da Constituição económica portuguesa. Relativamente à versão originária da Constituição, havia autores que se pronunciavam no sentido de tratar-se de uma constituição socialista, outros consideravam que existia um modelo de economia de transição para o socialismo, e outros distinguiam dois princípios fundamentais — o de transição para o socialismo e o de democracia económica e social — em que o princípio democrático prevalecia (é esta a opinião de JORGE MIRANDA, *A Interpretação*

2. O OBJECTO DA RESERVA DE LEI

É genericamente aceite, quer pela doutrina quer pela jurisprudência, que a reserva de lei diz respeito aos impostos e a outras figuras tributárias de diferente denominação, mas que, por serem também prestações unilaterais de carácter coactivo e definitivas, dirigidas à obtenção de receitas fiscais⁽²⁶⁾, estão sujeitas ao mesmo regime jurídico, nomeadamente, ao princípio da legalidade⁽²⁷⁾.

Assim, não estão abrangidas pela exigência da legalidade as taxas e outras figuras tributárias afins, pois nem o art. 168, n.º 1, da CRP nem o art. 106.º, n.º 2, da CRP lhes fazem referência⁽²⁸⁾.

que determina a incidência, a taxa ou os seus limites, as isenções e outros benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes». No entanto, o n.º 2 não sofreu, afinal, alterações.

⁽²⁶⁾ Sobre o conceito de imposto, entre nós, e de forma consensual, CARDOZO DA COSTA, *Curso de Direito Fiscal*, Coimbra, 1972, 4 ss.; NUNO SÁ GOMES, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1993, 59 ss.; PAMPLONA CORTE-REAL, *Curso de Direito Fiscal*, Lisboa, 1982, 9-11. Sobre figuras com diferente denominação (por vezes designadas mesmo por taxas), mas qualificáveis como impostos, v. acórdão de 15 de Janeiro de 1992, recurso n.º 13 575, Apêndice ao DR, 30 de Dezembro de 1993, 10 ss.; acórdão de 29 de Janeiro de 1992, recurso n.º 13 593.

⁽²⁷⁾ V. acórdão do Tribunal Constitucional n.º 76/88, de 7 de Abril, processo n.º 2/87, 1.ª Secção, *BMJ*, n.º 376, 1988, 181 ss.: o lançamento de uma tarifa de saneamento pela Câmara Municipal de Lisboa, porque em parte relativa à prestação de serviços ainda inexistentes (financiamento do investimento num projecto relativo ao «sistema interceptor de esgotos») e que não viriam a beneficiar todos os consumidores, estaria sujeita ao princípio da legalidade. E ainda, acórdão do mesmo Tribunal, n.º 277/86, de 8 de Outubro de 1986, processo n.º 9/84, *Acórdãos do Tribunal Constitucional*, 1986, 8.º vol., 383 ss.: o encargo de compensação por deficiência de estacionamento a pagar ao município pelos construtores de prédios, nos casos em que as condições locais tornam impossível a construção de uma área útil de estacionamento, não constitui uma taxa.

⁽²⁸⁾ CASALTA NABAS, *Contratos fiscais*, cit., 237, 238 e 239. Segundo o autor, estas estão sujeitas ao princípio constitucional da proibição do excesso (princípio da proporcionalidade). V. acórdãos do Tribunal Constitucional: n.º 205/87, de 17 de Junho de 1987, processo n.º 213/87, 2.ª Secção, *BMJ* de Julho de 1987, n.º 368, 216 ss.; n.º 412/89, de 31 de Maio de 1989, *Acórdãos do Tribunal Constitucional*, 1989, 13.º vol., tomo II, 1187 ss. (o «imposto de justiça» tem a natureza de taxa); n.º 497/89, de 13 de Julho de 1989, *Acórdãos do Tribunal Constitucional*, 1989,

Ao caracterizarem-se pela existência de um vínculo sinalagmático⁽²⁹⁾, as taxas pressupõem uma contraprestação pública individualizada, que pode traduzir-se, para o particular, quer numa utilidade quer no pagamento de custos⁽³⁰⁾ (ou dito de outra forma, na «prestação de um serviço público, acesso à utilização de bens do domínio público ou remoção de um obstáculo jurídico levantado por razões de interesse público»⁽³¹⁾), e o montante a pagar não deverá ultrapassar essa contraprestação (princípio da equivalência ou dos custos), a qual deve ser susceptível de avaliação económica⁽³²⁾. Por restringir a liberdade de conformação do legislador ou da Administração na criação de taxas, o princípio da equivalência ou dos custos concretiza o princípio da proporcionalidade, previsto constitucionalmente. Uma vez

14.º vol., 227 ss. (o pagamento de quotas pelos advogados inscritos na Ordem dos Advogados, embora não constituindo taxas, não estão sujeitas ao regime jurídico do imposto).

⁽²⁹⁾ V., por todos, o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 76/88, de 7 de Abril de 1988, processo n.º 2/87, 1.ª Secção, *BMJ* de Maio de 1988, n.º 376, 179 ss., em que a tarifa de saneamento é parcialmente uma taxa e parcialmente um imposto.

⁽³⁰⁾ KLAUS VOGEL, *Vorteil und Verantwortlichkeit, Verantwortlichkeit und Freiheit*, Fs. f. Willi Geiger, Tübingen, 1989, 532-533. Cf. acórdão do Tribunal Constitucional n.º 412/89, cit. É duvidosa a argumentação utilizada no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 76/88, de 7 de Abril de 1988, processo n.º 2/87, 1.ª Secção, *BMJ* de Maio de 1988, n.º 376, 194 e 195, segundo a qual a destinação financeira das receitas obtidas é irrelevante, bastando apenas a prestação de um serviço aos sujeitos tributados.

⁽³¹⁾ ALBERTO XAVIER, *Manual...*, cit., 42; NUNO SÁ GOMES, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1993, 73; CASALTA NABAS, *Jurisprudência do Tribunal Constitucional*, cit., 393; MARGARIDA MESQUITA PALHA, *Sobre o Conceito jurídico de taxa, in Estudos — Comemoração do XX Aniversário do Centro de Estudos Fiscais*, Lisboa, 1983, vol II, 573 ss.

⁽³²⁾ KLAUS VOGEL, *Vorteil...*, cit., 533-535. Cf., em sentido contrário, acórdão do Tribunal Constitucional n.º 205/87, de 17 de Junho de 1987, processo n.º 213/87, 2.ª Secção, *BMJ* de Julho de 1987, n.º 368, 215 ss.: a natureza sinalagmática manifesta-se no facto de à prestação do particular corresponder uma contra-prestação directa e específica pelo Estado, embora, segundo o Tribunal, o montante da taxa não tenha de corresponder ao custo do bem ou serviço (218): o Tribunal entende, citando ALBERTO XAVIER e TEIXEIRA RIBEIRO, que o sinalagma não implica a equivalência económica mas a equivalência jurídica. Cabe no entanto saber se, embora não sendo exigível uma «equivalência jurídica» (ALBERTO XAVIER), na parte excedente ao custo não está oculto um imposto.

que a constitucionalidade das taxas pode ser controlada à luz deste princípio, não se justifica a submissão daquelas ao princípio da legalidade (CASALTA NABAIS)⁽³³⁾, embora, tal como refere a doutrina alemã, a propósito do respectivo sistema fiscal, exista um outro limite constitucional à criação de taxas: a criação de receitas públicas está sujeita ao princípio do Estado fiscal. Deste princípio resulta que, em regra, as receitas devem ser provenientes de impostos e, por conseguinte, a criação de taxas deve ocorrer excepcionalmente⁽³⁴⁾, pois a Constituição só contém normas relativas aos impostos. Esta mesma doutrina é aplicável ao caso português, porque o Título IV da Constituição contém normas sobre o sistema financeiro e fiscal, não existindo nenhuma referência às taxas ou a outras figuras tributárias. Assentando, no Estado de Direito contemporâneo, o conceito de imposto no princípio da capacidade contributiva (v. art. 107.º da CRP), a criação indiscriminada e disseminada de taxas, pelo menos ao nível estadual, seria assim, inconstitucional.

3. A DENSIFICAÇÃO DA LEGALIDADE FISCAL

3.1. A tipicidade e o seu alcance. Colocação do problema

O princípio da legalidade dos impostos, consagrado como princípio de conformidade ou reserva de lei formal, nos arts. 106, n.ºs 2 e 3, e 168.º, n.º 1, al. i), da CRP, anda associado ao princípio da tipicidade (*Tatbestandsmäßigkeit*).

A tipicidade, que postula a determinação legal (quer dos elementos da previsão de imposto quer dos elementos da estatuição) dos elementos típicos do imposto⁽³⁵⁾, surge como a técnica mais

⁽³³⁾ CASALTA NABAIS, *Contratos fiscais*, cit., 238.

⁽³⁴⁾ KLAUS VOGEL, *Grundzüge...* cit., 30-32.

⁽³⁵⁾ KLAUS TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, Köln, 1993, vol. I, 161; acerca dos diferentes significados atribuídos ao princípio da tipicidade no Direito Fiscal, HARMUT HAHN, *Die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung in rechtsvergleichender Sicht*, Berlin, 1984, 18 ss.

adequada para concretizar e garantir a legalidade substancial⁽³⁶⁾, e a sua função primordial (ou imediata) será a de ordenar/delimitar a esfera das relações entre poder legislativo e executivo. Consequentemente, a tipicidade fiscal permite, tradicionalmente, definir a área vinculada da actividade do executivo.

Apesar do consenso acerca do n.º 2 do art. 106.º da CRP — como (um)a norma que contém (os) elementos essenciais do imposto (de qual-quer imposto) a definir por lei formal — o alcance e os corolários da norma não estão clarificados, notando-se, principalmente, uma divergência entre a doutrina e a jurisprudência.

As mesmas dúvidas devem ser colocadas a propósito dos elementos mencionados no n.º 3 do art. 106.º da CRP (liquidação e cobrança), pois embora o problema da tipicidade, expressão traduzida do princípio designado em alemão por *Tatbestandsmäßigkeit*, seja discutido, fundamentalmente, em relação ao n.º 2 do art. 106.º da CRP, ele não se limita aos elementos do *Tatbestand* (previsão do imposto ou elementos da incidência *lato sensu* do imposto), mas a todas as consequências referentes à determinação do montante de imposto. Por isso, KLAUS TIPKE refere a insuficiência da designação *Tatbestandsmäßigkeit*⁽³⁷⁾.

Uma dificuldade da questão reside em saber se: 1) o alcance das normas deve ser apurado, relativamente a todos os elementos mencionados (incidência, taxa, benefícios fiscais, garantias do contribuinte, liquidação e cobrança), de forma indistinta; 2) ou se, pelo contrário, nem todos estes elementos fazem parte do tipo, sendo, nesse caso, diferente o grau de exigência quanto à substancialização da legalidade; 3) e/ou ainda se o art. 106.º, n.ºs 2 e 3, da CRP esgota os elementos do tipo do imposto, sendo necessário, caso contrário, compatibilizá-los com outros elementos do tipo (por ex., elementos-princípios de carácter material).

⁽³⁶⁾ Neste sentido, ALBERTO XAVIER, *Concetto...*, 309, 310 e 338; e ainda, 284, 285 e 311 ss.; v. SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, cit., 108; JORGE MIRANDA, *A Competência...* cit., 16 e 17; NUNO SÁ GOMES, *Lições de Direito Fiscal*, vol. II, cit., 1985, 34-37; CASALTA NABAIS, *Contratos fiscais*, cit., 221.

⁽³⁷⁾ KLAUS TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, cit., 151.

Tendo em conta estas três alternativas (a alternativa existe entre 1) por um lado, e 2) e 3) por outro, mas 2) e 3) poderão ocorrer alternativa ou cumulativamente), e sem optar ainda por nenhuma delas, cabe fazer duas ulteriores sub-distinções: deve averiguar-se se os elementos enumerados no art. 106.º, n.ºs 2 e 3, da CRP, realizada ou não a distinção mencionada (aplicação do princípio da tipicidade a um núcleo mais restrito do que o referido pela letra do art. 106.º, n.ºs 2 e 3, da CRP, seja porque nem todos os elementos nele contidos são elementos do tipo, seja porque ademais, os elementos do tipo do art. 106.º, n.ºs 2 e 3, da CRP devam ser compatibilizados com outros elementos do tipo referidos noutra(s) norma(s)), têm de ser completamente determinados por lei formal (no sentido de «exclusividade da lei», ou «reserva total» (*Totalvorbehaltenes*)⁽³⁸⁾); ou se, apesar da reserva de lei, a administração dispõe necessariamente, de um espaço de livre decisão — ou com uma dimensão idêntica relativa aos elementos do art. 106.º, n.ºs 2 e 3, da CRP, ou com uma dimensão variável inversamente proporcional à distância do núcleo apurado (segundo a solução referida em (2) e (3)). Existirá, nesta última hipótese, uma aceitação da teoria da essencialidade⁽³⁹⁾, ou seja, quanto aos elementos do imposto de fundamental importância para o cidadão ou para a sociedade, a actividade executiva será complementar e vinculada, e

⁽³⁸⁾ FRITZ OSSENBÜHL, *Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes*, cit., para 18 ss.

⁽³⁹⁾ A teoria da essencialidade, formulada pelo tribunal constitucional alemão (*Bundesverfassungsgericht*), surge como forma de superar a inexistência de uma regra constitucional genérica acerca da reserva de lei, mas o desenvolvimento desta mesma teoria permite aplicá-la aos casos em que, não existindo embora dúvidas sobre a reserva de lei, não é claro o seu alcance (ou a densidade exigida): v., sobre a teoria da essencialidade, HARTMUT MAURER, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, cit., 95 e 96; FRITZ OSSENBÜHL, *Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes*, cit., para 61 ss.; CARL-EUGEN EBERLE, *Gesetzesvorbehalt und Parlamentsvorbehalt*, in *Döv, Junhede 1984*, 487 ss.; HANS HERBERT, *Zur «Wesentlichkeitstheorie» des Bundesverfassungsgerichts*, in *DVBl*, 1987, 24, 1241 ss.; MICHAEL KLOEPFER, *Der Vorbehalt des Gesetzes im Wandel*, in *JZ*, 1984, 15/16, 689-691 ss.; SÉRVULO CORREIA, *Legalidade... cit.*, 334-340; a propósito do Direito Penal, v. CASTANHEIRA NEVES, *O Princípio da legalidade criminal. O seu problema jurídico e o seu critério dogmático*, in *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Eduardo Correia*, Coimbra, 1984, 309-311 e 347-349.

quanto mais essenciais forem as matérias, mais precisa deverá ser a lei⁽⁴⁰⁾.

Vamos expor de seguida a posição da nossa doutrina e da jurisprudência acerca dos poderes da Administração fiscal, limitando o nosso estudo ao acto tributário, e deixando por conseguinte de parte a actuação administrativa regulamentar e contratual.

3.1.1. A posição da doutrina

a) O art. 106.º, n.º 2, da CRP

Tendencialmente, a resposta da nossa doutrina é no sentido da exclusividade da lei (*Totalvorbehalt*), sempre que a norma diga respeito aos elementos mencionados no art. 106.º, n.º 2, da CRP, e, segundo bem entendemos, a interpretação doutrinária da actual Constituição é grandemente influenciada pela tese de ALBERTO XAVIER, formulada ainda no âmbito da Constituição de 1933.

Com efeito, ALBERTO XAVIER defendeu, em 1972, e «de jure constituendo», a existência de uma tipicidade fechada e de exclusivismo da lei, no que diz respeito aos elementos essenciais do imposto. A Constituição, a partir da revisão de 1971, estabeleceria esse exclusivismo quanto à determinação da incidência, das reclamações e dos recursos. Segundo a opinião do autor, a revisão de 1971 constituiu um retrocesso quanto à delimitação do poder regulamentar, pois, se anteriormente a competência legislativa fiscal não era claramente reservada ao parlamento, podendo entender-se que o Governo também tinha competência para legislar, a revisão constitucional vem alargar o poder regulamentar do Governo: quanto às taxas e às isenções (o autor considera que o legislador constituinte se refere a benefícios fiscais), a lei deve apenas definir «os limites das taxas» e as «isenções a que possa haver lugar»⁽⁴¹⁾. Em todo o caso, ALBERTO XAVIER considera que, segundo «o princípio do exclusivismo, os tipos tri-

⁽⁴⁰⁾ HARTMUT MAURER, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, cit., 95; HEIKO FABER, *Verwaltungsrecht*, cit., 98 e 99; MICHAEL KLOEPFER, *Der Vorbehalt...*, cit., 691.

⁽⁴¹⁾ ALBERTO XAVIER, *Manual...*, cit., 112.

O projecto de revisão da CRP em 1982, recusado, no sentido de a reserva de lei respeitar não às «taxas», mas aos «limites das taxas», também constitui um elemento de interpretação favorável a um entendimento restrito do n.º 2 do art. 106.º da CRP (50).

No entanto, algo contraditoriamente, a doutrina fiscalista recorre muitas vezes a um esquema classificatório que estabelece uma diferença fundamental entre uma suposta «discricionariedade verdadeira» inadmissível e uma «discricionariedade imprópria», compatível com a tipicidade, e que abrangeria a existência de uma margem de livre apreciação atribuída através de conceitos indeterminados (51), de liberdade probatória (52) ou de discricionariedade téc-

(50) BARBOSA DE MELO, CARDOSO DA COSTA e VIEIRA DE ANDRADE, *Estudo e Projecto...*, cit., 123 ss.; v. art. 99.º, n.º 2, do Projecto. Embora este argumento seja falacioso porque no mesmo projecto de revisão, propunha-se alterar a referência aos benefícios fiscais para «as isenções e outros benefícios fiscais»: o objectivo parece ser a clarificação de que as isenções também constituem benefícios fiscais (e nem sempre constituem), o que seria desnecessário já que a atribuição de benefícios fiscais é realizada através de diferentes categorias jurídicas (isenções, deduções, créditos) e estas adquirem a natureza de benefícios fiscais quando visam prosseguir finalidades de política económica (*Lenkungsnormen*) e não directamente finalidades fiscais. Sobre a reserva de competência parlamentar quanto à fixação das taxas, a qual abrange as alterações em sentido favorável aos contribuintes, acórdão n.º 48/84, de 31 de Maio de 1984, *Acórdãos do Tribunal Constitucional*, 1984, 3.º vol., 7 ss.

(51) ALBERTO XAVIER, *Manual...*, cit., 128, 129 e 130, admite os conceitos indeterminados, distinguindo-os da discricionariedade verdadeira, embora a utilização de conceitos indeterminados também implique a liberdade de apreciação e fixação dos factos, subtraída ao juízo do tribunal; mas argumenta referindo a jurisprudência: perante a utilização de regras técnicas ou de experiência e de juízos de valoração o tribunal não está em condições de corrigir a decisão.

Em *Conceito...*, cit., o autor considera que o princípio da tipicidade proíbe a utilização de conceitos indeterminados (333 ss.).

(52) FREITAS DO AMARAL, *Direito Administrativo*, Lisboa, 1988, vol. II, 168-171: o autor distingue a liberdade probatória da verdadeira discricionariedade, através de um exemplo de Direito fiscal, mas conclui que as consequências são idênticas num e noutro caso: a determinação do montante da contribuição predial resulta do «valor de mercado» atribuído ao imóvel por uma comissão de avaliação administrativa; o tribunal não pode pôr em causa o valor determinado pela administração, existindo por conseguinte uma margem de livre decisão que não é passível de controlo jurisdicional. V. também CASALTA NABAIS, *Contratos fiscais*, cit., 233.

nica (53). Esta distinção, assente no entendimento de que a discricionariedade apenas diz respeito aos efeitos jurídicos (54), e desentolvida sistematicamente pela nossa jurisprudência, é no entanto supérflua, a partir do momento em que se admite que as consequências relativas ao controlo da actividade administrativa são as mesmas: em qualquer dos casos, reconhece-se uma técnica legislativa que consagra a «abertura da norma» (55), e aceita-se que a decisão da administração fiscal envolve uma margem de livre decisão (56), que não é sujeita a controlo pelos tribunais (57).

(53) Sobre a distinção entre liberdade probatória e discricionariedade técnica, v. FREITAS DO AMARAL, *Direito Administrativo*, cit., vol. II, 174 ss.: neste caso, as decisões são tomadas com base em estudos de natureza técnica e referem-se a decisões sobre o futuro; também aqui não há vinculação legal, embora exista, naturalmente, o dever de boa administração e a possibilidade de anulação de um acto administrativo (tributário) em caso de erro manifesto.

(54) V. acerca deste entendimento, CASTANHEIRA NEVES, *O Problema da discricionariedade*, in *Digesta*, 1995, vol. 1.º

(55) SÉRVULO CORREIA, *Legalidade...*, cit., 322 e 323: «a norma que estabelece os pressupostos do acto administrativo pode comportar um duplo grau de abertura: abertura graças à utilização de conceitos indeterminados e abertura devida à facultade do órgão aditar aos pressupostos legalmente enunciados outros de sua escolha para, em face do conjunto assim formado, optar por um certo sentido de decisão» (322). Os conceitos indeterminados podem dizer respeito à configuração da situação (pressupostos) (deixando à administração uma margem de livre decisão) ou atribuir à administração liberdade de conformação dos efeitos de direito («critérios de discricionariedade»), através de critérios (pressupostos) que não são apenas normativos, mas adaptados pela administração, embora limitados pelo fim da norma, pela mensurabilidade, pela igualdade, pela imparcialidade e pelo tipo configurado pela norma: *idem*, 322, 323, 324, 325, 329, 330, 331, 332 e 333.

(56) V. FREITAS DO AMARAL, *Direito Administrativo*, cit., vol. II, 168 ss.: os autores distinguem a discricionariedade «verdadeira» de outras figuras, entre as quais, a discricionariedade técnica. Mas enquanto ALBERTO XAVIER entende ser a discricionariedade técnica uma actividade vinculada — «discricionariedade de juízo, subsumtiva, cognitiva, vinculada ou técnica» — (*Conceito...*, cit., 339, nota 4, e *Manual...*, cit., 128 ss.), FREITAS DO AMARAL submete-a às consequências da discricionariedade «verdadeira».

(57) SÉRVULO CORREIA, *Legalidade...*, cit., 332; já sobre a atribuição de poderes discricionários, como o reconhecimento de que a Administração está mais bem situada do que o legislador para decidir, J. CARLOS MOREIRA, *O Princípio da legalidade na administração*, cit., 4 e 5.

b) O art. 106.º, n.º 3, da CRP

Segundo o n.º 3 do art. 106.º da CRP, «Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição e cuja liquidação e cobrança se não façam nas formas prescritas na lei».

A doutrina constitucionalista e fiscalista normalmente pergunta se, por contraposição ao n.º 2, o legislador atribuiu no n.º 3, um significado diferente à lei: tratar-se-á, segundo o entendimento dominante, de lei formal (lei da AR, decreto-lei do Governo ou decreto-legislativo regional), ainda que não da competência reservada do parlamento, mas a doutrina não é unânime quanto a este ponto⁽⁵⁸⁾. O n.º 3 contrapõe os «impostos criados nos termos da Constituição», sendo a criação objecto de reserva de lei formal (art. 168.º, n.º 1, al. i), da CRP), à liquidação e cobrança desses impostos, os quais não constam dos elementos enumerados no n.º 2⁽⁵⁹⁾.

Os autores que consideram desnecessária, neste caso, autorização do parlamento, para a aprovação de um decreto-lei, argumentam que a liquidação e a cobrança não fazem parte dos elementos relativos à «criação dos impostos» (arts. 168.º, n.º 1, al. i), e 106.º, n.º 2, da CRP)⁽⁶⁰⁾. Temos dúvidas que estejam subjacentes a este discurso razões de essencialidade das matérias. Por um lado, os benefícios fiscais e as garantias também, em bom rigor, não dizem respeito à

⁽⁵⁸⁾ V. SOARES MARTÍNEZ, *Manual...*, cit., 107, no sentido de reserva de lei do parlamento; GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição...*, cit., 459, ponto VI, no sentido de reserva de lei formal, mas não de reserva parlamentar.

⁽⁵⁹⁾ GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição...*, cit., 459, ponto V.
⁽⁶⁰⁾ SOUSA FRANCO, *Sistema financeiro...*, cit., 528-530 (e v. nota 60); o autor considera que o parecer da Comissão de Assuntos Constitucionais no parlamento, segundo o qual apenas o art. 106.º, n.º 2, da CRP está abrangido pela reserva de lei parlamentar, «é a orientação razoável». PAMPLONA CORTE-REAL, *Curso de Direito Fiscal*, in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 124, Lisboa, 1981, 83-84; GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição...*, cit., 459, ponto V; VIEIRA DE ANDRADE, *Direito Administrativo e Fiscal*, cit., II parte, 15; o autor refere-se ao n.º 3 do art. 106.º da CRP, por contraposição ao n.º 2 do mesmo artigo, a uma «reserva de função legislativa». Também neste sentido, CASALTA NABAIS, *Contratos fiscais*, cit., 246, argumentando apenas, e sem justificar, que não se trata de elementos essenciais do imposto, estando por isso sujeitas a reserva de lei material.

«criação dos impostos»; e, se para determinar o significado de lei de reserva de lei, é necessário conjugar o art. 106.º, n.ºs 2 e 3, da CRP com o art. 168.º, n.º 1, al. i), da CRP, teremos de concluir que a configuração legal dos procedimentos de liquidação e cobrança é parte integrante do sistema fiscal, o qual é objecto de reserva relativa de lei da Assembleia da República⁽⁶¹⁾, que a própria epígrafe do art. 106.º da CRP é designada por «sistema fiscal», e que os fundamentos da reserva de lei do parlamento se justificam, como tentaremos demonstrar, relativamente a ambos os preceitos. Por outro lado, o conceito de liquidação (bem como o do lançamento) não é inequívoco. A norma do projecto de Constituição que está na base do art. 106.º, n.º 2, da CRP, da autoria de JORGE MIRANDA, incluía nos elementos a definir por lei, «as modalidades de cobrança» e no n.º 3 era novamente referido que ninguém «pode ser obrigado a pagar impostos... cuja cobrança se não faça nas formas prescritas na lei»⁽⁶²⁾. Ora, a referência nos n.ºs 2 e 3 do projecto, à cobrança, e a ausência de qualquer referência à liquidação, podem indicar que esta está incluída no conceito de incidência, e que portanto, independentemente de uma referência autónoma, é abrangida pela reserva de lei do Parlamento. Entendemos assim que, de acordo com o nosso regime constitucional, é somente legítimo colocar a questão da essencialidade das matérias fiscais referidas no art. 106.º, n.ºs 2 e 3, ao nível da densificação legal e não ao nível da delimitação das competências legislativas.

A questão fundamental reside em conjugar uma norma geral sobre a reserva de lei parlamentar (art. 168.º, n.º 1, al. i), da CRP), e duas normas especiais sobre os impostos, e determinar o significado e função de ambas. Como defende FRITZ OSSENBUHL, a propósito dos

⁽⁶¹⁾ Parece ser esta a interpretação dada por J. XAVIER DE BASTO e J. L. SANCHES, ao art. 106.º, n.º 3, da CRP: *O Novo regime...*, cit., 12, 13 e 15.

⁽⁶²⁾ JORGE MIRANDA, *Um Projecto de Constituição*, cit., 90 (art. 110.º, n.ºs 2 e 3, do Projecto). Também no seu projecto relativo à primeira revisão constitucional, JORGE MIRANDA propunha que as modalidades de cobrança fossem «criadas por lei», a par da incidência, taxa, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes (JORGE MIRANDA, *Um Projecto de revisão constitucional*, Coimbra, 1980, 90, art. 110.º, n.º 2).

imposto (deduções específicas, por ex.), diz respeito à técnica legislativa utilizável para regular uma e outra e à relevância atribuída à função administrativa: no caso das normas de lançamento e liquidação, porque é necessária a intervenção administrativa ou do contribuinte, no plano do caso concreto, de forma a que o rendimento seja tributado enquanto rendimento líquido (acréscimo-patrimonial) e segundo a capacidade contributiva, o legislador tem necessariamente de recorrer a conceitos indeterminados atributivos de discricionariedade, embora deva fazê-lo cautelosamente, sob pena de esvaziar a reserva de lei. Quanto à cobrança, sempre que nesta fase da actividade administrativa não esteja em causa a determinação do montante de imposto, a densificação legal não deve ser tão exigente. Estaremos aqui no âmbito da discricionariedade instrutória (Ermittlungsermessens) admitida por ALBERTO XAVIER ⁽⁷⁴⁾.

c) Os benefícios fiscais

A autonomia dogmática do Direito Fiscal perante o Direito Administrativo, resulta fundamentalmente das chamadas normas fiscais de repartição ⁽⁷⁵⁾ (da carga tributária), as quais são juridicamente ordenadas, no Estado de Direito, não pela sua finalidade global de obtenção de receitas tributárias, mas por critérios de justiça, ou seja, de capacidade contributiva (cf. art. 107.º da CRP). Além das razões anteriormente mencionadas para justificar a reserva de lei (autotributação, segurança jurídica), este princípio concretizador da justiça densifica a legalidade fiscal ⁽⁷⁶⁾, e, segundo a maioria da doutrina, postula a proibição da analogia, em contraposição ao que acontece no Direito Administrativo ⁽⁷⁷⁾.

Os benefícios fiscais são despesas do orçamento (*tax expenditure*), ou, nos termos do art. 109.º, al. g), da CRP, «receitas cessantes»,

⁽⁷⁴⁾ ALBERTO XAVIER, *Conceito...*, cit., 381 ss.

⁽⁷⁵⁾ KLAUS VOGEL, *Die Besonderheit...*, cit., 9-11.

⁽⁷⁶⁾ KLAUS VOGEL, em *Die Besonderheit...*, cit., 9, defende que o princípio da capacidade contributiva postula a legalidade fiscal.

⁽⁷⁷⁾ V., por todos, KLAUS TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, cit., 203-231 e a bibliografia citada.

Assim, por exemplo, o apuramento da matéria colectável pela Administração fiscal (lançamento), segundo métodos indicários (arts. 51.º e 52.º do CIRC), é necessariamente configurado por lei através de inúmeros conceitos indeterminados, que legitimam opções consoante o caso concreto.

Mesmo se incluirmos estes aspectos do lançamento e liquidação no conceito de incidência em sentido amplo, como defendem alguns autores, já que estão em causa processos relativos à determinação da matéria colectável ⁽⁷⁸⁾, o resultado quanto às exigências de densificação é idêntico, pois é inevitável a abertura das normas, de forma a serem realizados outros princípios (princípio da tributação do lucro real, princípio da capacidade contributiva, entre outros).

Por outro lado, os crescentes deveres de cooperação atribuídos aos sujeitos passivos implicam, como salientam XAVIER DE BASTO e J. L. SALDANHA SANCHES, um novo entendimento da liquidação e cobrança, por estes estarem a cargo daqueles ⁽⁷⁹⁾: ou seja, os deveres de cooperação, no Direito Fiscal, implicam encargos adicionais, inclusivamente monetários, para o contribuinte.

Quando por exemplo, recai sobre o contribuinte o encargo de solicitar um reembolso que lhe é devido ⁽⁸⁰⁾, a Administração está sujeita à reserva de lei parlamentar ⁽⁸¹⁾.

A distinção que podemos estabelecer entre as normas de incidência, enquanto normas que determinam os rendimentos tributáveis e os sujeitos do imposto, e as normas de lançamento e liquidação, enquanto normas de procedimento conducentes à determinação do montante de imposto a pagar no caso concreto, e desde que não contemham os critérios respeitantes ao apuramento do montante de

⁽⁷⁸⁾ CASALTA NABAIS, *Contratos fiscais*, cit., 241.

⁽⁷⁹⁾ XAVIER DE BASTO e J. L. SALDANHA SANCHES, *O Novo regime...*, cit., 13 e 14.

⁽⁸⁰⁾ XAVIER DE BASTO e J. L. SALDANHA SANCHES entendem porém ser necessária lei do Parlamento ou autorização legislativa deste ao Governo (*O Novo regime...*, cit., 14).

⁽⁸¹⁾ Defendendo que só nos casos de normas cujo destinatário é a administração, pode existir normação regulamentar («matérias puramente instrumentais em relação ao cumprimento das obrigações fiscais» e regulamentos executivos), v. J. XAVIER DE BASTO e J. L. SALDANHA SANCHES, *O Novo regime...*, cit., 15.

PERSPECTIVAS CONSTITUCIONAIS
Nos 20 anos da Constituição de 1976

SEPARATA DO VOLUME II



COIMBRA EDITORA

1997

1. O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE FISCAL NA CONSTITUIÇÃO PORTUGUESA (*)

ANA PAULA DOURADO (**)

1. O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE FISCAL NA CONSTITUIÇÃO DE 1976: CONCEITO E SIGNIFICADO

O princípio da legalidade no domínio dos impostos está expressamente consagrado na Constituição portuguesa, através de normas que estabelecem o princípio na sua vertente de reserva de lei ⁽¹⁾, e de nor-

(*) Este artigo, objecto agora de ligeiras alterações, foi publicado na *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 379, e foi realizado no âmbito de uma acção integrada luso-alemã, de cuja equipa a autora é membro. A autora agradece aos responsáveis pela equipa portuguesa, composta pelos Professores Doutores Alberto Xavier e Sousa Franco, ao responsável pela equipa da Universidade de Munique, Professor Doutor Klaus Vogel, e, especialmente, ao Dr. Rainer Prokisch, membro da equipa da Universidade de Munique, pela sua disponibilidade permanente.

(**) Assistente da Faculdade de Direito de Lisboa.

(1) Sobre a reserva de competência normativa como um fenómeno mais amplo do que a reserva de lei do Parlamento, porque pode ser atribuída a diversos órgãos, com diversas funções, ver SÉRVULO CORREIA, *Legalidade e autonomia contratual nos contratos administrativos*, Coimbra, 1987, 286 e nota 481; JORGE MIRANDA, *Funções, órgãos e actos do Estado*, Lisboa, 1990, 277, 278; identificando reserva de lei com reserva de lei parlamentar, e contrapondo-as à reserva de norma, FRITZ OSSENBÜHL, *Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes*, Handbuch des Staatsrechts, Heidelberg, 1988, Band III, para 9-12. Sobre o princípio da legalidade no Direito Fiscal e no Direito Administrativo, nas suas facetas de preeminência e reserva de lei, ALBERTO XAVIER, *Conceito e natureza do acto tributário*, Coimbra, 1972, 281-284; VIEIRA DE ANDRADE, *Direito Administrativo e Fiscal*, Coimbra, 1992-93, parte II, 13-16; HANS WOLFF, OTTO BACHOF, ROLF STROBER, *Verwaltungsrecht, I*, München, 1994, 348 ss. Sobre os diferentes planos da legalidade,

mas densificadoras, que por menorizaram o grau de exigência da relação de conformidade e compatibilidade entre a actividade administrativa e a lei fiscal ⁽²⁾, e cuja função é garanti-lo como um princípio de legalidade substancial ⁽³⁾ ⁽⁴⁾.

ANDRÉ GONÇALVES PEREIRA, *Erro e ilegalidade do acto administrativo*, Lisboa, 1962, 43 e 44 ss.; e sobre os diferentes significados (ou vertentes) do princípio da legalidade, ANTONIO MARTÍNEZ LA FUENTE, *Derecho Tributario — Estudios sobre la jurisprudencia tributaria*, Madrid, 1985, 39-40.

⁽²⁾ A submissão da Administração fiscal à lei, reveste ambas as formas: sobre as noções de conformidade ou reserva de lei (a Administração não pode actuar sem prévia disposição legal) e de compatibilidade ou precedência de lei (a Administração está subordinada à lei e por isso nenhuma conduta administrativa pode ser contrária à lei: cf. art. 266.º, n.º 2, da CRP), como aspectos do princípio da legalidade, v. FRITZ OSSENBUHN, *Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes*, cit., para 1 ss. e 7 ss.; HEIKO FABER, *Verwaltungsrecht*, Tübingen, 1995, 91 ss. e 94 ss.; HARTMUT MAURER, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 1992, München, 91 ss.; CHARLES EISENMANN, *Le Droit administratif et le principe de légalité*, in *Études et Documents*, 1957, 26, 30 e 31; acerca das concepções restritiva e ampliativa do princípio da legalidade, ANDRÉ GONÇALVES PEREIRA, *Erro e ilegalidade...*, cit., 19 ss., 37 e 38 ss.; JOSÉ CARLOS MOREIRA, *O Princípio da legalidade na administração*, in *Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra*, 1949, vol. XXV, 400 ss.; CHARLES EISENMANN, *Le Droit administratif...*, cit., 26-29. E sobre a evolução do princípio da legalidade, e o entendimento, no Estado de Polícia, do Fisco como um súbdito ou pessoa de direito privado, como forma de garantir os interesses dos particulares, ROGÉRIO SOARES, *Interesse público, legalidade e mérito*, Coimbra, 1955, 45 ss., 60 e 61. V. também MARCELLO CAETANO, *Manual de Direito Administrativo*, Coimbra, 1984 (10.ª edição), vol. I, 28 ss.

⁽³⁾ CASALTA NABAIS, *Contratos fiscais*, Coimbra, 1994, 219, 220 e 221. O princípio da legalidade substancial postula a exigência de uma lei «contendo a disciplina da matéria a que se reporta o poder atribuído»: SÉRVULO CORREIA, *Legalidade...*, cit., 60, e ainda, 59, 310, 311, 312, v., a propósito do Direito alemão, RUI MACHETE, *O Contencioso administrativo*, in *Dicionário Jurídico da Administração Pública*, Coimbra, 1990, vol. II, 715-717; e a legalidade substancial é também postulada pela necessidade de segurança jurídica e pelo princípio, dela decorrente, da determinabilidade das leis: GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional*, Coimbra, 1993, 371 e 372.

⁽⁴⁾ Dos projectos de Constituição apresentados pelos diferentes partidos, com assento no parlamento após as primeiras eleições democráticas que se seguiram à revolução de 1974, apenas os projectos do Partido Socialista (PS), Centro Democrático Social (CDS) e Partido Popular Democrata (PPD) continham normas sobre a legalidade fiscal (reserva de lei) e apenas os projectos do PPD e do PCP (Partido Comunista Português) continham normas sobre a legalidade substancial, limitando-se os

Aceitando a tendência contemporânea de distribuição policêntrica do poder legislativo originário ⁽⁵⁾, e que aliás entre nós é a solução escolhida na Constituição de 1911, embora não quanto aos impostos ⁽⁶⁾, o legislador constituinte atribuiu várias reservas de competência

outros projectos mencionados a estabelecer a reserva de lei fiscal. A norma que contém os elementos do imposto a definir por lei proposta pelo PPD, elaborada por JORGE MIRANDA, está na base do art. 106.º da Constituição de 1976, tendo desaparecido apenas a referência às «modalidades de cobrança» no n.º 2 do art. 106.º da CRP e tendo sido acrescentada a referência à liquidação no n.º 3 do art. 106.º da CRP: v. JORGE MIRANDA, *Um Projecto de Constituição*, Braga, 1975, 89 e 90 (arts. 109.º e 110.º do Projecto).

A reserva de competência do parlamento, nos projectos do PPD e do CDS, era uma reserva relativa, com possibilidade de delegação da competência no Governo, e existia a possibilidade de ser exercida, em caso de urgência e de necessidade ou interesse nacional, pelo órgão revolucionário de transição (Conselho da Revolução): v. JORGE MIRANDA, *Fontes e trabalhos preparatórios da Constituição*, Lisboa, 1978, vol. I, 271, 355, 356, 368, 418, 456 e 469; MANUEL PIRES, *A Constituição de 1976 e a fiscalidade*, in *Estudos sobre a Constituição*, Lisboa, 1978, 2.º vol., 423-428.

As duas *Plataformas do Acordo Constitucional* celebradas entre a Assembleia Constituinte e o Movimento das Forças Armadas em 13 de Abril de 1975 e 26 de Fevereiro de 1976, condicionaram muitas normas da Constituição de 1976 (as relativas à organização do poder político), mas sem interferência na matéria da legalidade dos impostos, a qual foi discutida e aprovada em comissão, em Setembro de 1975: ACTAS DA ASSEMBLEIA CONSTITUINTE, *Organização do Poder Político*, 1975-1976, prefácio de JORGE MIRANDA, Lisboa, 1981, Introdução e 51-53.

⁽⁵⁾ V. SÉRVULO CORREIA, *Legalidade...*, cit., 2, 14 e 215; NUNO PICARRA, *A Separação dos poderes na Constituição de 1976. Alguns aspectos*, in *Nos Dez Anos da Constituição*, cit., 145 ss.

⁽⁶⁾ JORGE MIRANDA, *Os Actos legislativos no Direito Constitucional português*, Separata da *Revista de Informação Legislativa*, 1991, n.º 110, 32; do mesmo autor, *A Competência legislativa no domínio dos impostos*, in *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*, 1988, vol. XXIX, 9 e 10. Na Constituição de 1933, embora quer o Governo quer a Assembleia pudessem legislar sobre impostos — inicialmente porque a competência legislativa da Assembleia é esvaziada e não existe uma reserva de lei parlamentar em matéria fiscal; após 1971, porque a reserva de lei parlamentar é objecto de excepções (o Governo pode legislar em caso de urgência e necessidade pública fora do funcionamento efectivo do parlamento, e na realidade o Governo é o órgão que legisla sobre impostos) — a distribuição do poder de criar impostos estava integrada num período constitucional autoritário, e significou o esvaziamento do princípio da legalidade dos impostos: JORGE MIRANDA, *A Competência legislativa no domínio dos impostos*, cit., 9-13. V., sobre a legalidade fiscal nas Constituições portuguesas, VIEIRA DE ANDRADE, *Direito Administrativo*

normativa, conferindo à reserva de lei um âmbito mais vasto do que à reserva de parlamento. Atribuiu à Assembleia da República reserva relativa de competência no que diz respeito à criação de impostos e sistema fiscal (art. 168.º, n.º 1, al. i), da CRP), à qual corresponde a possibilidade de o Governo, enquanto órgão de direcção política, legislar sobre a matéria, desde que lhe seja concedida uma autorização pelo parlamento (art. 168.º, n.os 1 e 2, da CRP) (7). E alargou essa reserva de lei a uma reserva de acto legislativo, atribuindo às Assembleias legislativas regionais poder tributário próprio para o estabelecimento de regimes especificamente regionais, nos termos da lei (art. 229.º, n.º 1, al. i), da CRP), ou seja, de lei da Assembleia da República, excluindo os estatutos regionais (8). Este poder tri-

e Fiscal, cit., parte II, 13 e 14; e MANUEL Pires, *A Constituição de 1976 e a fiscalidade*, in *Estudos sobre a Constituição*, cit., 417 ss.; para uma panorâmica do poder fiscal em Portugal, desde a Idade Média, ANTÓNIO LOBO XAVIER, *O Orçamento como lei, Contribuição para a compreensão de algumas especificidades do direito orçamental português*, Coimbra, 1990, 12 ss.

(7) SÉRVULO CORREIA, *Noções de Direito Administrativo*, Lisboa, 1982, vol. I, 235 e 236, e *Os Princípios constitucionais da Administração Pública*, in *Estudos sobre a Constituição*, Lisboa, 1978, vol. III, 668: «Para poder imprimir uma profunda marca qualitativa nas sociedades em que impera, a legalidade tem de assentar sobre uma estrutura institucional onde, pelo menos nas matérias essenciais, a elaboração das leis não caiba ao Governo e em que esteja assegurado o controlo dos actos deste órgão, para que os particulares não fiquem à mercê das condutas por ele tomadas fora do enquadramento legal». Na Constituição de 1933, após a revisão de 1971, foi atribuída expressamente à Assembleia Nacional competência exclusiva para aprovar as bases gerais dos impostos (determinação da incidência, da taxa ou dos seus limites, das «isenções a que possa haver lugar» e das reclamações e recursos dos contribuintes — art. 70.º, para 1, da CRP de 1933), podendo a Administração fixar por regulamento, a taxa do imposto e concretizar quais as isenções (interpretadas no sentido de benefícios fiscais) a conceder: v. ALBERTO XAVIER, *Conceito...*, cit., 287, 288 e 289.

(8) Ainda que na Constituição, a função legislativa do governo não seja tão importante como as funções política e administrativa: JORGE MIRANDA, *A Competência do governo na Constituição de 1976*, in *Estudos sobre a Constituição*, Lisboa, 1978, vol. III, 635.

(9) Lei comum da Assembleia da República, segundo GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Coimbra, 1993, 859, ponto XX. Sobre a tipicidade das formas de lei e entidades ou órgãos com poder legislativo, JORGE MIRANDA, *A Forma legislativa, A Feitura das Leis*, Lisboa, 1986, vol. I, 100 ss.

butário próprio abrange a atribuição de uma reserva às regiões autónomas, e a possibilidade de adaptação do sistema fiscal nacional às especificidades regionais, através de lei-quadro da Assembleia da República (art. 229.º, n.º 1, al. i), da CRP).

Ao condicionar a legítima assunção de poderes legislativos pelo Governo, relativa a qualquer das matérias elencadas no art. 168.º, n.º 1, da CRP, a uma autorização parlamentar que determina o objecto, sentido, extensão e duração da autorização, o art. 168.º, n.º 2, da CRP limita, materialmente, os poderes legislativos conferidos ao executivo, pois condiciona-os à pré-determinação dos referidos quatro elementos (conformidade material) (10). E embora tenhamos de considerar por menorizadamente o alcance do princípio da legalidade, tal como resulta do art. 106.º, n.os 2 e 3, da CRP, adiantemos apenas que, quer o Governo, quer as Assembleias legislativas regionais podem determinar os elementos enunciados nesses n.os 2 e 3, quais sejam, a incidência, a taxa, as garantias dos contribuintes, os benefícios fiscais, a liquidação e a cobrança (11), pois esse é o significado da reserva de lei formal (12).

(10) SÉRVULO CORREIA, *Os Princípios constitucionais...*, cit., 310 e 311.

(11) Estes elementos, como detendremos, são alguns dos elementos concretizadores da legalidade substantiva, mas outros há que contribuem para a determinação deste princípio e da chamada tipicidade.

(12) Sobre a lei formal como lei que emana dos órgãos com competência legislativa, JORGE MIRANDA, *Funções...*, cit., 172; GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, cit., art. 106.º, n.º 2, ponto V, 458 e 459; MARCELLO CAETANO, *Manual de Direito Administrativo*, cit., vol. I, 90 e 91; ANDRÉ GONÇALVES PEREIRA, *Erro e ilegalidade...*, cit., 42; SÉRVULO CORREIA, *Legalidade...*, 53; MANUEL AFRONSO VAZ, *Lei e reserva de lei*, Porto, 1992, 31-37; SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, Coimbra, 1993, 107-109; ALBERTO XAVIER, a propósito da Constituição de 1933, atribui o mesmo sentido à reserva de lei formal (lei proveniente dos órgãos legislativos competentes); *Conceito...*, cit., 310; em sentido contrário, considerando que lei em sentido formal é apenas a lei do parlamento, NUNO SÁ GOMES, *Lições de Direito Fiscal*, in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, Lisboa, 1985, vol. II, 33 e 34; J. XAVIER DE BASTO e J. L. SALDANHA SANCHES, *O Novo regime de reembolsos do IVA — um despacho normativo ilegal*, in *Fisco* n.º 62, 1994, 13.

Os autores preocupam-se, fundamentalmente, com o n.º 2 do art. 106.º da CRP, quando analisam o significado de lei formal. No entanto, se considerarmos que o n.º 3 do art. 106.º contém uma reserva de lei formal, a questão doutrinária é a mesma.

A solução encontrada pela Constituição portuguesa, quanto à atribuição de poderes legislativos ao Governo em matéria fiscal cor- responde ao entendimento contemporâneo onde é manifesta a ino- perância da distinção entre lei formal, no sentido de lei do parla- mento, e lei material, no sentido de lei geral e abstracta (13), e reflecte o entendimento de que o princípio da separação de poderes não é já um princípio delimitador de funções, mas meramente organizatório dessas funções (14) (15).

(13) Sobre as diferentes noções de lei formal e lei material, Rui MACHETE, *Con- tencioso administrativo*, cit., 702, 706 e 707. Esta distinção, elaborada na decorrência de um entendimento rígido da separação de poderes (v. sobre o assunto Rui MACHETE, *Contencioso administrativo*, cit., 701 ss.) está por seu turno relacionada com o entendimento da sociedade como um ente autonomizado do Estado: D. JESCH, *Gesetz und Verwaltung*, Tübingen, 1968, 19 e 20. Cf. SÉRVULO CORREIA, *Noções...*, cit., 235 e 236; MANUEL AFRONSO VAZ, *Lei e reserva de lei*, cit., 85-111, esp., 91 ss.; sobre a separação entre o Estado e a sociedade como ideal do Estado de Direito liberal, GOMES CANOTILHO, *Constituição dirigente e vinculação do legislador*, Coimbra, 1982, 94; VITAL MOREIRA, *Economia e constituição*, Coimbra, 1979, 152 ss.; CASALTA NABAIS, *Os Contratos...*, cit., 225; JORGE REIS NOVAIS, *Contributo para uma teoria do Estado de Direito*, Coimbra, 1987, 51 e 52 ss.; ROGÉRIO SOARES, *Direito Público e sociedade técnica*, Coimbra, 1969, sobre a separação Estado-sociedade, 39-54, e sobre a lei geral e abstracta, 55 e 56 ss. V., ainda, ROGÉRIO SOARES, *Interesse público...*, cit., 63 ss. E sobre a rejeição contemporânea da dicotomia Estado-socie- dade, salientando-se na Constituição portuguesa de 1976, o intervencionismo econó- mico, agora mitigado pelas revisões constitucionais, LUCAS PIRES, *Teoria da Cons- tituição de 1976 — A transição dualista*, Coimbra, 1988, 292 ss. e 319 ss.

A distinção entre lei formal e lei material é funcional, enquanto permite assegurar esta concepção organizatória, embora a teoria dualista também tivesse defendido que a lei em sentido material deveria estar sujeita a reserva de lei formal, excluindo-se desta reserva a normaçoão de situações puramente estaduais, por não interferirem com a liberdade e a propriedade, e as leis que não fossem gerais e abstractas: D. JESCH, *Gesetz und Verwaltung*, cit., 19, 21 e 22; Rui MACHETE, *Contencioso administrativo*, cit., 703; ROGÉRIO SOARES, *Princípio da legalidade e administração constitutiva*, in *Bole- tin da Faculdade de Direito de Coimbra*, 1981, vol. LVIII, 173 ss.

(14) GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional*, cit., 353; SÉRVULO CORREIA, *Noções...*, cit., vol. I, 232, e *Legalidade...*, cit., 30 e 31; CASTANHEIRA NEVES, *O Ins- tituto dos «assentos» e a função jurídica dos supremos tribunais*, Coimbra, 1983, 586; ROGÉRIO SOARES, *Direito Público e sociedade técnica*, cit., ANTONIO LOBO XAVIER, *O Orçamento como lei*, cit., 19-28; FRITZ OSSENBÜHL, *Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes*, cit., para 48.

(15) CASALTA NABAIS entende porém, que no domínio da legalidade substan- cial, a da CRP adoptou uma concepção liberal, e consequentemente, demasiado res-

Mesmo aceitando que os actos legislativos são, no ordenamento jurídico português, e nos termos do art. 115.º da CRP, as leis formal ou processualmente válidas (16), e que (a reserva de) lei formal abrange, como se referiu, a lei emanada da Assembleia da República, decreto-lei do Governo no exercício da função legislativa, ou decretos-legislativos regionais das Assembleias legislativas regionais (17), ainda se pode justificar essa reserva de lei na legitimidade democrática do Parla- mento, e atribuir à reserva de lei fiscal um parâmetro de materialidade (18). Esta fundamentação não decorre apenas de uma interpretação histórica do significado conferido à reserva de lei (19) e ao princípio da legalidade tributária (auto-tributação) (20), mas também do regime

tritiva; segundo o autor, em vez de ser a própria constituição a enunciar os «elementos essenciais do imposto» sujeitos a lei formal, teria sido preferível deixar essa tarefa à doutrina e à jurisprudência. Esta reserva de lei do Parlamento é também obsoleta por secundarizar o papel da Administração e estar relacionada com uma concepção de imposto mínimo e baseado no princípio da equivalência (CASALTA NABAIS, *Con- tratos fiscais*, cit., 222-226).

(16) GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional*, cit., 684, 685 e 827; CASTA- NHEIRA NEVES, *O Instituto dos «assentos»...*, cit., 399 e 590, em sentido contrário, JORGE MIRANDA, *Sentido e conteúdo da lei como acto da função legislativa*, in *Nos Dez Anos da Constituição*, Lisboa, 1986, 180 ss., esp., 183 ss.; MANUEL AFRONSO VAZ, *Lei e reserva de lei*, cit., 37 ss.

JESCH considera que se deve aceitar a proposta kelseniana e referirmo-nos a forma de lei, em vez de lei em sentido formal, admitindo ao mesmo tempo que o legislador pode emitir leis sem conteúdo normativo e que se pode opor um sentido de lei formal a lei material: D. JESCH, *Gesetz und Verwaltung*, cit., 9 e 10.

(17) GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional*, cit., 827. No Estado liberal, pelo contrário, a legalidade da Administração significava principalmente a subordi- nação do executivo ao parlamento: SÉRVULO CORREIA, *Noções...*, cit., 232 e 233. (18) Ver *infra*, a propósito dos elementos do tipo de imposto. Pelo facto de, em diversas normas, a Constituição se referir a uma lei material (por ex. generalidade e abstracção, no caso do art. 18.º, n.º 3, da CRP), conclui JORGE MIRANDA que da Constituição decorre um conceito material de lei: *Sentido e conteúdo da lei...*, cit., 184-187. Apesar do seu entendimento acerca do conceito de lei na Constituição (lei formal), GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional*, cit., 685, considera que às maté- rias sujeitas a reserva de lei, está subjacente um conceito de materialidade.

(19) V. HARTMUT MAURER, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, cit., 92-94; ROGÉ- RIO SOARES, *Interesse público...*, cit., 63 ss.; Rui MACHETE, *O Contencioso admi- nistrativo*, cit., 700 ss.; SÉRVULO CORREIA, *Noções...*, cit., 237-238.

(20) Preferência de lei como «prevalência da vontade popular» (SÉRVULO COR- REIA, *Noções...*, cit., 238) e autortributação relacionada, desde a sua origem, com a

constitucional em concreto, pois, no caso de «lei geral da República», mesmo tratando-se de reserva relativa, a Assembleia da República deve autorizar a intervenção do Governo, para a definição dos elementos essenciais do imposto (cf. art. 168, n.º 2, da CRP) ⁽²¹⁾; no caso de decreto-legislativo regional, o fundamento democrático decorre da legitimidade da Assembleia legislativa regional, eleita por sufrágio universal, directo e secreto (art. 233.º, n.º 2, da CRP).

As diversas revisões ocorridas desde o texto originário da Constituição de 1976, e que introduziram profundas modificações na constituição económica, nomeadamente, no sentido de uma desideologização marxista ⁽²²⁾, na constituição orçamental, no sentido de um

representação da vontade popular, e no Estado de Direito, com a justiça: ALBERTO XAVIER, *Conceito...*, cit., 277, 278 e 286; JORGE MIRANDA, *A Competência legislativa no domínio dos impostos*, cit., 13 e 14: «Legalidade tributária é inseparável de legitimidade representativa, de tutela de confiança e de racionalidade». Se a legitimidade democrática do Parlamento continua a ser um argumento fundamental para justificar a reserva de lei formal, esta posição não é todavia pacífica, no que diz respeito à garantia dos contribuintes (por ser uma função insuficiente), e à racionalidade ou justiça da lei (por não corresponder à realidade); e, por outro lado, se o Executivo dispõe de legitimidade democrática, porque não se lhe há-de reconhecer legitimidade no domínio da tributação? Neste sentido, CASALTA NABAIS, *Contratos fiscais*, cit., 226-229. Em todo o caso, a antiguidade do princípio da legalidade tributária, relativamente ao princípio da legalidade configurado pelo Direito Administrativo, com o Estado de Direito, no séc. XIX, poderá também justificar uma legalidade tributária muito mais exigente: ALBERTO XAVIER, *Conceito...*, cit., 275 e 276.

⁽²¹⁾ GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, cit., art. 168.º, n.º 2, pontos 28-33, 678-681.

⁽²²⁾ Havia inúmeros preceitos que faziam referência à revolução e ao processo revolucionário, ao socialismo, à socialização, ao princípio da apropriação colectiva dos meios de produção, ao poder democrático dos trabalhadores, às classes trabalhadoras, às relações de produção, entre outros: v. SOUSA FRANCO, *A Revisão da Constituição económica*, in *Revista da Ordem dos Advogados*, 1982, ano 42, 612 ss.; JORGE MIRANDA, *A Interpretação da Constituição económica*, Separata dos *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Afonso Rodrigues Queirós, Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra*, 1986, 5 e 6, onde o autor faz referência às interpretações da Constituição económica portuguesa. Relativamente à versão originária da Constituição, havia autores que se pronunciavam no sentido de tratar-se de uma constituição socialista, outros consideravam que existia um modelo de economia de transição para o socialismo, e outros distinguiam dois princípios fundamentais — o de transição para o socialismo e o de democracia económica e social — em que o princípio democrático prevalecia (é esta a opinião de JORGE MIRANDA, *A Interpretação*

reforço da componente parlamentar ⁽²³⁾, e na constituição tributária estadual, no sentido de diminuir a função redistributiva dos impostos ⁽²⁴⁾, não alteraram todavia, a formulação do princípio da legalidade, tal como consta dos arts. 168.º, n.º 1, al. i), e 106.º, n.ºs 2 e 3, da CRP ⁽²⁵⁾.

da Constituição económica, cit., 9 ss.); v. porém, PRITA e CUNHA, *A Regulação constitucional da organização económica e a adesão à CEE*, in *Estudos sobre a Constituição*, vol. III, 445 e 446; o autor considera que os dois princípios eram inconciliáveis.

Não se pode negar, em todo caso, que a Constituição de 1976, na versão inicial era um paradigma de constituição da economia, inseparável da constituição do Estado: v. VITAL MOREIRA, *Economia e constituição*, cit., 152 ss.

⁽²³⁾ SOUSA FRANCO, *A Revisão...*, cit., 621 ss.; MARCELO REBELO DE SOUSA, *10 Questões sobre a constituição, o orçamento e o plano*, in *Nos Dez Anos da Constituição*, cit., 136-141.

⁽²⁴⁾ SOUSA FRANCO, *A Revisão...*, cit., 631-634; na versão de 1976, a finalidade do sistema fiscal seria a «repartição igualitária da riqueza e dos rendimentos» (art. 106.º, n.º 1, da CRP); o imposto pessoal tenderia «a limitar os rendimentos a um máximo nacional, definido anualmente pela lei» (art. 107.º, n.º 1, da CRP de 1976); o imposto sobre sucessões e doações tomaria «em conta a transmissão por herança dos frutos do trabalho» (art. 107.º, n.º 3, da CRP de 1976); e o imposto sobre o consumo deveria ter por função «adaptar a estrutura do consumo às necessidades da socialização da economia» (art. 107.º, n.º 4, da CRP de 1976), e ficavam isentos de imposto sobre o consumo «os bens necessários à subsistência dos mais desfavorecidos» (art. 107.º, n.º 4, da CRP de 1976). No projecto de revisão constitucional que deu origem à revisão de 1982, altera-se («desideologiza-se») ligeiramente o art. 106.º, n.º 1, passando a «redistribuição da riqueza e dos rendimentos» a ter em vista «apenas» «a igualdade económica» (v. BARBOSA DE MELO, CARDOZO DA COSTA e VIEIRA DE ANDRADE, *Estudo e Projecto de Revisão da Constituição da República Portuguesa de 1976*, Coimbra, 1981, anotação ao art. 99.º do projecto, 123 ss. V. também SOUSA FRANCO, *Sistema financeiro e constituição financeira no texto constitucional de 1976*, in *Estudos sobre a Constituição*, 1979, vol. 3.º, 534 ss.

⁽²⁵⁾ Embora a Constituição de 1976 tenha sido o produto de plataformas do Acordo Constitucional entre o MFA e os partidos representados na Assembleia Constituinte, e embora a Constituição tivesse sido considerada por alguns como uma constituição provisória (ou ligada a um período de transição) ou uma constituição-balanço, ela foi redigida e vigorou afinal como uma constituição definitiva (JORGE MIRANDA, *A Constituição de 1976. Formação, estrutura, princípios fundamentais*, Lisboa, 1978, 215-225 ss.); e apesar de, na sua redacção originária, ela ser uma constituição simultaneamente liberal e socialista (JORGE MIRANDA, *idem*, 271 e 276-279).

No projecto de revisão da Constituição em 1982, o n.º 2 do art. 106.º (que passaria a ser o art. 99.º) seria alterado parcialmente: «os impostos são criados por lei,

2. O OBJECTO DA RESERVA DE LEI

É genericamente aceite, quer pela doutrina quer pela jurisprudência, que a reserva de lei diz respeito aos impostos e a outras figuras tributárias de diferente denominação, mas que, por serem também prestações unilaterais de carácter coactivo e definitivas, dirigidas à obtenção de receitas fiscais ⁽²⁶⁾, estão sujeitas ao mesmo regime jurídico, nomeadamente, ao princípio da legalidade ⁽²⁷⁾.

Assim, não estão abrangidas pela exigência da legalidade as taxas e outras figuras tributárias afins, pois nem o art. 168, n.º 1, da CRP nem o art. 106.º, n.º 2, da CRP lhes fazem referência ⁽²⁸⁾.

que determina a incidência, a taxa ou os seus limites, as isenções e outros benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes». No entanto, o n.º 2 não sofreu, afinal, alterações.

⁽²⁶⁾ Sobre o conceito de imposto, entre nós, e de forma consensual, CARDOSO DA COSTA, *Curso de Direito Fiscal*, Coimbra, 1972, 4 ss.; NUNO SÁ GOMES, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1993, 59 ss.; PAMPLONA CORTE-REAL, *Curso de Direito Fiscal*, Lisboa, 1982, 9-11. Sobre figuras com diferente denominação (por vezes designadas mesmo por taxas), mas qualificáveis como impostos, v. acórdão de 15 de Janeiro de 1992, recurso n.º 13 575, Apêndice ao DR, 30 de Dezembro de 1993, 10 ss.; acórdão de 29 de Janeiro de 1992, recurso n.º 13 593.

⁽²⁷⁾ V. acórdão do Tribunal Constitucional n.º 76/88, de 7 de Abril, processo n.º 2/87, 1.ª Secção, *BMJ*, n.º 376, 1988, 181 ss.: o lançamento de uma tarifa de saneamento pela Câmara Municipal de Lisboa, porque em parte relativa à prestação de serviços ainda inexistentes (financiamento do investimento num projecto relativo ao «sistema interceptor de esgotos») e que não viriam a beneficiar todos os consumidores, estaria sujeita ao princípio da legalidade. E ainda, acórdão do mesmo Tribunal, n.º 277/86, de 8 de Outubro de 1986, processo n.º 9/84, *Acórdãos do Tribunal Constitucional*, 1986, 8.º vol., 383 ss.: o encargo de compensação por deficiência de estacionamento a pagar ao município pelos construtores de prédios, nos casos em que as condições locais tornam impossível a construção de uma área útil de estacionamento, não constitui uma taxa.

⁽²⁸⁾ CASALTA NABAIS, *Contratos fiscais*, cit., 237, 238 e 239. Segundo o autor, estas estão sujeitas ao princípio constitucional da proibição do excesso (princípio da proporcionalidade). V. acórdãos do Tribunal Constitucional: n.º 205/87, de 17 de Junho de 1987, processo n.º 213/87, 2.ª Secção, *BMJ* de Julho de 1987, n.º 368, 216 ss.; n.º 412/89, de 31 de Maio de 1989, *Acórdãos do Tribunal Constitucional*, 1989, 13.º vol., tomo II, 1187 ss. (o «imposto de justiça» tem a natureza de taxa); n.º 497/89, de 13 de Julho de 1989, *Acórdãos do Tribunal Constitucional*, 1989,

Ao caracterizarem-se pela existência de um vínculo sinalagmático ⁽²⁹⁾, as taxas pressupõem uma contraprestação pública individualizada, que pode traduzir-se, para o particular, quer numa utilidade quer no pagamento de custos ⁽³⁰⁾ (ou dito de outra forma, na «prestação de um serviço público, acesso à utilização de bens do domínio público ou remoção de um obstáculo jurídico levantado por razões de interesse público» ⁽³¹⁾), e o montante a pagar não deverá ultrapassar essa contraprestação (princípio da equivalência ou dos custos), a qual deve ser susceptível de avaliação económica ⁽³²⁾. Por restringir a liberdade de conformação do legislador ou da Administração na criação de taxas, o princípio da equivalência ou dos custos concretiza o princípio da proporcionalidade, previsto constitucionalmente. Uma vez

14.º vol., 227 ss. (o pagamento de quotas pelos advogados inscritos na Ordem dos Advogados, embora não constituindo taxas, não estão sujeitas ao regime jurídico do imposto).

⁽²⁹⁾ V., por todos, o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 76/88, de 7 de Abril de 1988, processo n.º 2/87, 1.ª Secção, *BMJ* de Maio de 1988, n.º 376, 179 ss., em que a tarifa de saneamento é parcialmente uma taxa e parcialmente um imposto.

⁽³⁰⁾ KLAUS VOGEL, *Vorteil und Verantwortunglichkeit, Verantwortunglichkeit und Freiheit*, Fs. f. Willi Geiger, Tübingen, 1989, 532-533. Cf. acórdão do Tribunal Constitucional n.º 412/89, cit. É duvidosa a argumentação utilizada no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 76/88, de 7 de Abril de 1988, processo n.º 2/87, 1.ª Secção, *BMJ* de Maio de 1988, n.º 376, 194 e 195, segundo a qual a destinação financeira das receitas obtidas é irrelevante, bastando apenas a prestação de um serviço aos sujeitos tributados.

⁽³¹⁾ ALBERTO XAVIER, *Manual...* cit., 42; NUNO SÁ GOMES, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1993, 73; CASALTA NABAIS, *Jurisprudência do Tribunal Constitucional*, cit., 393; MARGARIDA MESQUITA PALHA, *Sobre o Conceito Jurídico de Taxa*, in *Estudos — Comemoração do XX Aniversário do Centro de Estudos Fiscais*, Lisboa, 1983, vol II, 573 ss.

⁽³²⁾ KLAUS VOGEL, *Vorteil...* cit., 533-535. Cf., em sentido contrário, acórdão do Tribunal Constitucional n.º 205/87, de 17 de Junho de 1987, processo n.º 213/87, 2.ª Secção, *BMJ* de Julho de 1987, n.º 368, 215 ss.: a natureza sinalagmática manifesta-se no facto de à prestação do particular corresponder uma contraprestação directa e específica pelo Estado, embora, segundo o Tribunal, o montante da taxa não tenha de corresponder ao custo do bem ou serviço (218): o Tribunal entende, citando ALBERTO XAVIER e TEIXEIRA RIBEIRO, que o sinalgama não implica a equivalência económica mas a equivalência jurídica. Cabe no entanto saber se, embora não sendo exigível uma «equivalência precisa» (ALBERTO XAVIER), na parte excedente ao custo não está oculto um imposto.

que a constitucionalidade das taxas pode ser controlada à luz deste princípio, não se justifica a submissão daquelas ao princípio da legalidade (CASALTA NABAIS)⁽³³⁾, embora, tal como refere a doutrina alemã, a propósito do respectivo sistema fiscal, exista um outro limite constitucional à criação de taxas: a criação de receitas públicas está sujeita ao princípio do Estado fiscal. Deste princípio resulta que, em regra, as receitas devem ser provenientes de impostos e, por conseguinte, a criação de taxas deve ocorrer excepcionalmente⁽³⁴⁾, pois a Constituição só contém normas relativas aos impostos. Esta mesma doutrina é aplicável ao caso português, porque o Título IV da Constituição contém normas sobre o sistema financeiro e fiscal, não existindo nenhuma referência às taxas ou a outras figuras tributárias. Assentando, no Estado de Direito contemporâneo, o conceito de imposto no princípio da capacidade contributiva (v. art. 107.º da CRP), a criação indiscriminada e disseminada de taxas, pelo menos ao nível estadual, seria assim, inconstitucional.

3. A DENSIFICAÇÃO DA LEGALIDADE FISCAL

3.1. A tipicidade e o seu alcance. Colocação do problema

O princípio da legalidade dos impostos, consagrado como princípio de conformidade ou reserva de lei formal, nos arts. 106, n.ºs 2 e 3, e 168.º, n.º 1, al. i), da CRP, anda associado ao princípio da tipicidade (*Tatbestandsmäßigkeit*).

A tipicidade, que postula a determinação legal (quer dos elementos da previsão de imposto quer dos elementos da estatuição) dos elementos típicos do imposto⁽³⁵⁾, surge como a técnica mais

adequada para concretizar e garantir a legalidade substancial⁽³⁶⁾, e a sua função primordial (ou imediata) será a de ordenar/delimitar a esfera das relações entre poder legislativo e executivo. Consequentemente, a tipicidade fiscal permite, tradicionalmente, definir a área vinculada da actividade do executivo.

Apesar do consenso acerca do n.º 2 do art. 106.º da CRP — como (um) a norma que contém (os) elementos essenciais do imposto (de qual quer imposto) a definir por lei formal — o alcance e os corolários da norma não estão clarificados, notando-se, principalmente, uma divergência entre a doutrina e a jurisprudência.

As mesmas dúvidas devem ser colocadas a propósito dos elementos mencionados no n.º 3 do art. 106.º da CRP (liquidação e cobrança), pois embora o problema da tipicidade, expressão traduzida do princípio designado em alemão por *Tatbestandsmäßigkeit*, seja discutido, fundamentalmente, em relação ao n.º 2 do art. 106.º da CRP, ele não se limita aos elementos do *Tatbestand* (previsão do imposto ou elementos da incidência *lato sensu* do imposto), mas a todas as consequências referentes à determinação do montante de imposto. Por isso, KLAUS TPKE refere a insuficiência da designação *Tatbestandsmäßigkeit*⁽³⁷⁾.

Uma dificuldade da questão reside em saber se: 1) o alcance das normas deve ser apurado, relativamente a todos os elementos mencionados (incidência, taxa, benefícios fiscais, garantias do contribuinte, liquidação e cobrança), de forma indistinta; 2) ou se, pelo contrário, nem todos estes elementos fazem parte do tipo, sendo, nesse caso, diferente o grau de exigência quanto à substancialização da legalidade; 3) e/ou ainda se o art. 106.º, n.ºs 2 e 3, da CRP esgota os elementos do tipo do imposto, sendo necessário, caso contrário, compatibilizá-los com outros elementos do tipo (por ex., elementos-princípios de carácter material).

⁽³³⁾ CASALTA NABAIS, *Contratos fiscais*, cit., 238.

⁽³⁴⁾ KLAUS VOGEL, *Grundzüge...*, cit., 30-32.

⁽³⁵⁾ KLAUS TPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, Köln, 1993, vol. I, 161; acerca dos diferentes significados atribuídos ao princípio da tipicidade no Direito Fiscal, HARMUT HAHN, *Die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung in rechtsvergleichender Sicht*, Berlin, 1984, 18 ss.

⁽³⁶⁾ Neste sentido, ALBERTO XAVIER, *Conceito...*, 309, 310 e 338; e ainda,

284, 285 e 311 ss.; v. SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, cit., 108; JORGE MIRANDA, *A Competência...*, cit., 16 e 17; NUNO SÁ GOMES, *Ligões de Direito Fiscal*, vol. II, cit., 1985, 34-37; CASALTA NABAIS, *Contratos fiscais*, cit., 221.

⁽³⁷⁾ KLAUS TPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, cit., 151.

Tendo em conta estas três alternativas (a alternativa existe entre 1) por um lado, e 2) e 3) por outro, mas 2) e 3) poderão ocorrer alternativa ou cumulativamente), e sem optar ainda por nenhuma delas, cabe fazer duas ulteriores sub-distinções: deve averiguar-se se os elementos enumerados no art. 106.º, n.os 2 e 3, da CRP, realizada ou não a distinção mencionada (aplicação do princípio da tipicidade a um núcleo mais restrito do que o referido pela letra do art. 106.º, n.os 2 e 3, da CRP, seja porque nem todos os elementos nele contidos são elementos do tipo, seja porque ademais, os elementos do tipo do art. 106.º, n.os 2 e 3, da CRP devam ser compatibilizados com outros elementos do tipo referidos noutra(s) norma(s)), têm de ser completamente determinados por lei formal (no sentido de «exclusividade da lei», ou «reserva total» (*Totalvorbehalten*)⁽³⁸⁾); ou se, apesar da reserva de lei, a administração dispõe necessariamente, de um espaço de livre decisão — ou com uma dimensão idêntica relativa aos elementos do art. 106.º, n.os 2 e 3, da CRP, ou com uma dimensão variável inversamente proporcional à distância do núcleo apurado (segundo a solução referida em (2) e (3)). Existirá, nesta última hipótese, uma aceitação da teoria da essencialidade⁽³⁹⁾, ou seja, quanto aos elementos do imposto de fundamental importância para o cidadão ou para a sociedade, a actividade executiva será complementar e vinculada, e

⁽³⁸⁾ FRITZ OSSENBUHL, *Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes*, cit., para 18 ss.

⁽³⁹⁾ A teoria da essencialidade, formulada pelo tribunal constitucional alemão (Bundesverfassungsgericht), surge como forma de superar a inexistência de uma regra constitucional genérica acerca da reserva de lei, mas o desenvolvimento desta mesma teoria permite aplicá-la aos casos em que, não existindo embora dúvidas sobre a reserva de lei, não é claro o seu alcance (ou a densidade exigida): v., sobre a teoria da essencialidade, HARTMUT MAURER, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, cit., 95 e 96; FRITZ OSSENBUHL, *Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes*, cit., para 61 ss.; CARL-EUGEN EBERLE, *Gesetzesvorbehalt und Parlamentsvorbehalt*, in *DÖV*, Junho de 1984, 487 ss.; HANS HERBERT, *Zur «Wesentlichkeitstheorie» des Bundesverfassungsgericht*, in *DVBf*, 1987, 24, 1241 ss.; MICHAEL KLOPFER, *Der Vorbehalt des Gesetzes im Wandel*, in *JZ*, 1984, 15116, 689-691 ss.; SÉRVULO CORREIA, *Legalidade...*, cit., 334-340; a propósito do Direito Penal, v. CASTANHEIRA NEVES, *O Princípio da legalidade criminal. O seu problema jurídico e o seu critério dogmático*, in *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Eduardo Correia*, Coimbra, 1984, 309-311 e 347-349.

quanto mais essenciais forem as matérias, mais precisa deverá ser a lei⁽⁴⁰⁾.

Vamos expor de seguida a posição da nossa doutrina e da jurisprudência acerca dos poderes da Administração fiscal, limitando o nosso estudo ao acto tributário, e deixando por conseguinte de parte a actuação administrativa regulamentar e contratual.

3.1.1. A posição da doutrina

a) O art. 106.º, n.º 2, da CRP

Tendencialmente, a resposta da nossa doutrina é no sentido da exclusividade da lei (*Totalvorbehalt*), sempre que a norma diga respeito aos elementos mencionados no art. 106.º, n.º 2, da CRP, e, segundo bem entendemos, a interpretação doutrinária da actual Constituição é grandemente influenciada pela tese de ALBERTO XAVIER, formulada ainda no âmbito da Constituição de 1933.

Com efeito, ALBERTO XAVIER defendeu, em 1972, e «de jure constituendo», a existência de uma tipicidade fechada e de exclusivismo da lei, no que diz respeito aos elementos essenciais do imposto. A Constituição, a partir da revisão de 1971, estabeleceria esse exclusivismo quanto à determinação da incidência, das reclamações e dos recursos. Segundo a opinião do autor, a revisão de 1971 constitui um retrocesso quanto à delimitação do poder regulamentar, pois, se anteriormente a competência legislativa fiscal não era claramente reservada ao parlamento, podendo entender-se que o Governo também tinha competência para legislar, a revisão constitucional vem alargar o poder regulamentar do Governo: quanto às taxas e às isenções (o autor considera que o legislador constituinte se refere a benefícios fiscais), a lei deve apenas definir «os limites das taxas» e as «isenções a que possa haver lugar»⁽⁴¹⁾. Em todo o caso, ALBERTO XAVIER considera que, segundo «o princípio do exclusivismo, os tipos tri-

⁽⁴⁰⁾ HARTMUT MAURER, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, cit., 95; HEIKO FABER, *Verwaltungsrecht*, cit., 98 e 99; MICHAEL KLOPFER, *Der Vorbehalt...*, cit., 691.

⁽⁴¹⁾ ALBERTO XAVIER, *Manual...*, cit., 112.

butários contêm uma descrição completa dos elementos necessários à tributação»⁽⁴²⁾ ⁽⁴³⁾, devendo ser proibida a discricionariedade, a qual existiria se a Administração pudesse decidir acerca de «qualquer dos elementos que concorrem para, em abstracto, definir a prestação tributária individual»⁽⁴⁴⁾: parece assim que o autor defende e recomenda, independentemente do regime em concreto, a existência de uma rigorosa e exclusiva delimitação pelo legislador, do tipo de imposto.

Por contraposição à Constituição de 1933, a Constituição de 1976 exige a forma de lei para a taxa e os benefícios fiscais, e o n.º 3 do art. 106.º determina que a liquidação e cobrança devem ser feitas nas formas prescritas na lei.

A influência da tese de ALBERTO XAVIER na doutrina, segundo a qual a legalidade do imposto implica a tipicidade fechada e o exclusivismo, tem-se reflectido na interpretação do art. 106.º, n.º 2, da CRP, mais restrito nos seus termos do que a da CRP de 1933.

As referências sobre o alcance do n.º 3 são escassas, discutindo-se principalmente o significado de «lei», mas o facto de a liquidação e a cobrança serem fases do procedimento tributário, da competência da Administração, e, por conseguinte, dizerem respeito à aplicação da lei do imposto ao caso concreto⁽⁴⁵⁾, não justifica a escassez dessas referências. Segundo CASALTA NABAIS, a tipicidade e a exclusividade da lei somente diriam respeito à definição de imposto, e não à regulação do procedimento administrativo-fiscal⁽⁴⁶⁾, quando

⁽⁴²⁾ ALBERTO XAVIER, *Conceito...*, 343.

⁽⁴³⁾ Para uma crítica a esta concepção da legalidade, a propósito do Direito criminal e interpretação da lei, a qual implica «uma normatividade extra-legal, de origem jurisprudencial e de objectivação dogmático-institucional», CASTANHEIRA NEVES, *O Princípio da legalidade criminal*, cit., 317, 318, 319, 320-322, 334 e 335.

⁽⁴⁴⁾ ALBERTO XAVIER, *Conceito...*, cit., 342.

⁽⁴⁵⁾ Segundo KLAUS VOGEL, *Die Besonderheit des Steuerrechts*, in *DSZ*, 1977, n.º 1-2, 11, estas normas são, formalmente, normas de Direito Administrativo, embora materialmente, pouco tenham a ver com os princípios e método do Direito Administrativo, não prosseguindo nenhum fim em concreto deste, sendo por isso necessário apurar as exigências próprias do Direito Fiscal.

⁽⁴⁶⁾ Neste sentido, dizendo que a questão da reserva material (legalidade substancial) e tipicidade se coloca apenas quanto aos «elementos essenciais do

cabe provar se no n.º 3 estão incluídas matérias essenciais para a determinação do tipo do imposto. Por outro lado, são geralmente incluídos no tipo de imposto os benefícios fiscais⁽⁴⁷⁾, o que é questionável, como defenderemos, sem embargo de estar consagrada para eles, a reserva de lei.

Em todo o caso, a doutrina fiscalista é praticamente unânime, ao entender que da Constituição decorre uma proibição de discricionariedade e de regulamentos independentes, quanto à determinação daqueles que são entendidos como elementos essenciais do imposto, exigindo para os elementos do tipo do imposto um regime de exclusividade da lei; existe maior abertura dos administrativistas quando analisam as questões fiscais, por defenderem a teoria da essencialidade e recusarem uma aplicação subsuntiva da lei, bem como uma categorização distinta entre actos vinculados e actos discionários⁽⁴⁸⁾, mas todos os autores aceitam os regulamentos complementares de leis (decretos-leis e decretos legislativos regionais)⁽⁴⁹⁾ definidores dos referidos elementos essenciais.

imposto» e não quanto à liquidação e cobrança, CASALTA NABAIS, *Contratos fiscais*, cit., 223.

⁽⁴⁷⁾ CASALTA NABAIS, *Contratos fiscais*, cit., 254 e nota 805, pronuncia-se contra a aplicação restrita do princípio da legalidade, aos benefícios fiscais, recorrendo à classificação de Tipke, segundo a qual, os benefícios fiscais fazem parte do Direito Económico Fiscal (v. *infra*).

⁽⁴⁸⁾ V. SÉRVULO CORREIA, *Legalidade...*, cit., 334-340; CASALTA NABAIS, que enquadra o Direito Fiscal como Direito Administrativo especial. Também no que diz respeito a outras matérias tradicionalmente sujeitas a reserva de lei formal (v. g., os direitos, liberdades e garantias), a doutrina constitucionalista e administrativista admite a existência de uma margem de livre de decisão administrativa: v. a referência de CASALTA NABAIS à nossa doutrina, *Contratos fiscais*, cit., 250, nota 788; VIEIRA DE ANDRADE, *Direito Administrativo e Fiscal*, Parte II, 13 e 14; e sobre o alcance da reserva de lei e os poderes da Administração, em geral, ROGÉRIO SOARES, *Princípio...*, cit., 179 e 181 ss., esp. 187 ss.: o autor pronuncia-se a favor da teoria da essencialidade por contraposição à teoria da reserva total.

⁽⁴⁹⁾ V. ponto 4.3.: aparentemente em sentido contrário, JORGE MIRANDA, em *A Competência legislativa no domínio dos impostos*, in *Revista da Faculdade de Direito de Lisboa*, 1988, 17, considera que a reserva de lei no caso dos impostos implica a proibição de exercício do poder regulamentar, incluindo os regulamentos de execução ou complementares. Em *Funções, órgãos e actos do Estado*, cit., o autor já admite porém os regulamentos de execução nos casos de reserva de lei (280 e 281).

O projecto de revisão da CRP em 1982, recusado, no sentido de a reserva de lei respeitar não às «taxas», mas aos «limites das taxas», também constitui um elemento de interpretação favorável a um entendimento restrito do n.º 2 do art. 106.º da CRP (50).

No entanto, algo contraditoriamente, a doutrina fiscalista recorre muitas vezes a um esquema classificatório que estabelece uma diferença fundamental entre uma suposta «discricionariedade verdadeira» inadmissível e uma «discricionariedade imprópria», compatível com a tipicidade, e que abrangeria a existência de uma margem de livre apreciação atribuída através de conceitos indeterminados (51), de liberdade probatória (52) ou de discricionariedade téc-

(50) BARBOSA DE MELO, CARDOSO DA COSTA e VIEIRA DE ANDRADE, *Estudo e Projecto...*, cit., 123 ss.: v. art. 99.º, n.º 2, do Projecto. Embora este argumento seja falacioso porque no mesmo projecto de revisão, propunha-se alterar a referência aos benefícios fiscais para «as isenções e outros benefícios fiscais»: o objectivo parece ser a clarificação de que as isenções também constituem benefícios fiscais (e nem sempre constituem), o que seria desnecessário já que a atribuição de benefícios fiscais é realizada através de diferentes categorias jurídicas (isenções, deduções, créditos) e estas adquirem a natureza de benefícios fiscais quando visam prosseguir finalidades de política económica (*Lenkungsnormen*) e não directamente finalidades fiscais. Sobre a reserva de competência parlamentar quanto à fixação das taxas, a qual abrange as alterações em sentido favorável aos contribuintes, acórdão n.º 48/84, de 31 de Maio de 1984, *Acórdãos do Tribunal Constitucional*, 1984, 3.º vol., 7 ss.

(51) ALBERTO XAVIER, *Manual...*, cit., 128, 129 e 130, admite os conceitos indeterminados, distinguindo-os da discricionariedade verdadeira, embora a utilização de conceitos indeterminados também implique a liberdade de apreciação e fixação dos factos, subtráda ao juízo do tribunal; mas argumenta referindo a jurisprudência: perante a utilização de regras técnicas ou de experiência e de juízos de valoração o tribunal não está em condições de corrigir a decisão.

Em *Conceito...*, cit., o autor considera que o princípio da tipicidade proíbe a utilização de conceitos indeterminados (333 ss.).

(52) FREITAS DO AMARAL, *Direito Administrativo*, Lisboa, 1988, vol. II, 168-171: o autor distingue a liberdade probatória da verdadeira discricionariedade, através de um exemplo de Direito fiscal, mas conclui que as consequências são idênticas num e noutro caso: a determinação do montante da contribuição predial resulta do «valor de mercado» atribuído ao imóvel por uma comissão de avaliação administrativa; ora, o tribunal não pode pôr em causa o valor determinado pela administração, existindo por conseguinte uma margem de livre decisão que não é passível de controlo jurisdicional. V. também CASALVA NABAIS, *Contratos fiscais*, cit., 233.

nica (53). Esta distinção, assente no entendimento de que a discricionariedade apenas diz respeito aos efeitos jurídicos (54), e desenhada sistematicamente pela nossa jurisprudência, é no entanto supérflua, a partir do momento em que se admite que as consequências relativas ao controlo da actividade administrativa são as mesmas: em qualquer dos casos, reconhece-se uma técnica legislativa que consagra a «abertura da norma» (55), e aceita-se que a decisão da administração fiscal envolve uma margem de livre decisão (56), que não é sujeita a controlo pelos tribunais (57).

(53) Sobre a distinção entre liberdade probatória e discricionariedade técnica, v. FREITAS DO AMARAL, *Direito Administrativo*, cit., vol. II, 174 ss.: neste caso, as decisões são tomadas com base em estudos de natureza técnica e referem-se a decisões sobre o futuro; também aqui não há vinculação legal, embora exista, naturalmente, o dever de boa administração e a possibilidade de anulação de um acto administrativo (tributário) em caso de erro manifesto.

(54) V., acerca deste entendimento, CASTANHEIRA NEVES, *O Problema da discricionariedade*, in *Digesta*, 1995, vol. 1.º

(55) SÉRVULO CORREIA, *Legalidade...*, cit., 322 e 323: «a norma que estabelece os pressupostos do acto administrativo pode comportar um duplo grau de abertura: abertura graças à utilização de conceitos indeterminados e abertura devida à faculdade do órgão aditar aos pressupostos legalmente enunciados outros de sua escolha para, em face do conjunto assim formado, optar por um certo sentido de decisão» (322). Os conceitos indeterminados podem dizer respeito à configuração da situação (pressupostos) (deixando à administração uma margem de livre decisão) ou atribuir à administração liberdade de conformação dos efeitos de direito («critérios de discricionariedade»), através de critérios (pressupostos) que não são apenas normativos, mas aditados pela administração, embora limitados pelo fim da norma, pela mensurabilidade, pela igualdade, pela imparcialidade e pelo tipo configurado pela norma: *idem*, cit., 322, 323, 324, 325, 329, 330, 331, 332 e 333.

(56) V. FREITAS DO AMARAL, *Direito Administrativo*, cit., vol. II, 168 ss.: os autores distinguem a discricionariedade «verdadeira» de outras figuras, entre as quais, a discricionariedade técnica. Mas enquanto ALBERTO XAVIER entende ser a discricionariedade técnica uma actividade vinculada — «discricionariedade de juízo, subsumtiva, cognitiva, vinculada ou técnica» — (*Conceito...*, cit., 339, nota 4, e *Manual...*, cit., 128 ss.), FREITAS DO AMARAL submete-a às consequências da discricionariedade «verdadeira».

(57) SÉRVULO CORREIA, *Legalidade...*, cit., 332, já sobre a atribuição de poderes discricionários, como o reconhecimento de que a Administração está mais bem situada do que o legislador para decidir, J. CARLOS MOREIRA, *O Princípio da legalidade na administração*, cit., 4 e 5.

b) O art. 106.º, n.º 3, da CRP

Segundo o n.º 3 do art. 106.º da CRP, «Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição e cuja liquidação e cobrança se não façam nas formas prescritas na lei».

A doutrina constitucionalista e fiscalista normalmente pergunta-se, por contraposição ao n.º 2, o legislador atribuiu no n.º 3, um significado diferente à lei: tratar-se-á, segundo o entendimento dominante, de lei formal (lei da AR, decreto-lei do Governo ou decreto-legislativo regional), ainda que não da competência reservada do parlamento, mas a doutrina não é unânime quanto a este ponto (58). O n.º 3 contrapõe os «impostos criados nos termos da Constituição», sendo a criação objecto de reserva de lei formal (art. 168.º, n.º 1, al. i), da CRP), à liquidação e cobrança desses impostos, os quais não constam dos elementos enumerados no n.º 2 (59).

Os autores que consideram desnecessária, neste caso, autorização do parlamento, para a aprovação de um decreto-lei, argumentam que a liquidação e a cobrança não fazem parte dos elementos relativos à «criação dos impostos» (arts. 168.º, n.º 1, al. i), e 106.º, n.º 2, da CRP) (60). Temos dúvidas que estejam subjacentes a este discurso razões de essencialidade das matérias. Por um lado, os benefícios fiscais e as garantias também, em bom rigor, não dizem respeito à

(58) V. SOARES MARTINEZ, *Manual...*, cit., 107, no sentido de reserva de lei do parlamento; GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição...*, cit., 459, ponto VI, no sentido de reserva de lei formal, mas não de reserva parlamentar.

(59) GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição...*, cit., 459, ponto V. (60) SOUSA FRANCO, *Sistema financeiro...*, cit., 528-530 (e v. nota 60); o autor

considera que o parecer da Comissão de Assuntos Constitucionais no parlamento, segundo o qual apenas o art. 106.º, n.º 2, da CRP está abrangido pela reserva de lei parlamentar, «é a orientação razoável». PAMPLONA CORTE-REAL, *Curso de Direito Fiscal*, in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 124, Lisboa, 1981, 83-84; GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição...*, cit., 459, ponto V; VIEIRA DE ANDRADE, *Direito Administrativo e Fiscal*, cit., II parte, 15; o autor refere-se ao n.º 3 do art. 106.º da CRP, por contraposição ao n.º 2 do mesmo artigo, a uma «reserva de função legislativa». Também neste sentido, CASALTA NABALS, *Contratos fiscais*, cit., 246, argumentando apenas, e sem justificar, que não se trata de elementos essenciais do imposto, estando por isso sujeitas a reserva de lei material.

«criação dos impostos»; e, se para determinar o significado de lei de reserva de lei, é necessário conjugar o art. 106.º, n.ºs 2 e 3, da CRP com o art. 168.º, n.º 1, al. i), da CRP, teremos de concluir que a configuração legal dos procedimentos de liquidação e cobrança é parte integrante do sistema fiscal, o qual é objecto de reserva relativa de lei da Assembleia da República (61), que a própria epígrafe do art. 106.º da CRP é designada por «sistema fiscal», e que os fundamentos da reserva de lei do parlamento se justificam, como tentamos demonstrar, relativamente a ambos os preceitos. Por outro lado, o conceito de liquidação (bem como o do lançamento) não é ineluctável. A norma do projecto de Constituição que está na base do art. 106.º, n.º 2, da CRP, da autoria de JORGE MIRANDA, incluía nos elementos a definir por lei, «as modalidades de cobrança» e no n.º 3 era novamente referido que ninguém «pode ser obrigado a pagar impostos... cuja cobrança se não faça nas formas prescritas na lei» (62). Ora, a referência nos n.ºs 2 e 3 do projecto, à cobrança, e a ausência de qualquer referência à liquidação, podem indicar que esta está incluída no conceito de incidência, e que portanto, independentemente de uma referência autónoma, é abrangida pela reserva de lei do Parlamento. Entendemos assim que, de acordo com o nosso regime constitucional, é somente legítimo colocar a questão da essencialidade das matérias fiscais referidas no art. 106.º, n.ºs 2 e 3, ao nível da densificação legal e não ao nível da delimitação das competências legislativas.

A questão fundamental reside em conjugar uma norma geral sobre a reserva de lei parlamentar (art. 168.º, n.º 1, al. i), da CRP), e das normas especiais sobre os impostos, e determinar o significado e função de ambas. Como defende FRITZ OSSENBUHL, a propósito dos

(61) Parece ser esta a interpretação dada por J. XAVIER DE BASTRO e J. L. SÁLVANHA SANCHES, ao art. 106.º, n.º 3, da CRP: *O Novo regime...*, cit., 12, 13 e 15.

(62) JORGE MIRANDA, *Um Projecto de Constituição*, cit., 90 (art. 110.º, n.ºs 2 e 3, do Projecto). Também no seu projecto relativo à primeira revisão constitucional, JORGE MIRANDA propunha que as modalidades de cobrança fossem «criadas por lei», a par da incidência, taxa, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes (JORGE MIRANDA, *Um Projecto de revisão constitucional*, Coimbra, 1980, 90, art. 110.º, n.º 2).

direitos fundamentais na ordem jurídica alemã, «a reserva de lei geral, deve garantir e fortalecer a competência (*Bestimmungsrecht*) do legislador», enquanto «a reserva de lei relativa aos direitos fundamentais dirige-se ao (contra) legislador»⁽⁶³⁾: a norma especial protege a matéria em causa da discricionariedade legislativa, ou seja, significa a densificação constitucional da legalidade nessas normas especiais (art. 106.º, n.os 2 e 3, da CRP)⁽⁶⁴⁾.

Quanto ao alcance da legalidade, ou quanto aos poderes da Administração fiscal nesta actividade de aplicação da lei fiscal ao caso concreto, devemos considerar as seguintes hipóteses: deverão a liquidação e cobrança estar completamente, ou, pelo menos fundamentalmente⁽⁶⁵⁾, definidas por lei? ou dever-se-á sujeitar a liquidação e cobrança a uma (maior) densificação legal apenas nos casos em que possam ser afectadas as garantias dos contribuintes, ou a definição do montante da prestação tributária (quando resultem encargos parciais adicionais ou desagregamentos para o sujeito passivo)?

Uma vez que os princípios da legalidade e tipicidade fiscal estão relacionados com a legitimação do órgão que decide sobre a reparação da carga tributária (definição do *an* e do *quantum*), as normas legais de liquidação que integram esses critérios, deverão ser tão densas quanto possível⁽⁶⁶⁾: é essa a *ratio* da tipicidade fiscal (*Tatbestandsmäßigkeit*)⁽⁶⁷⁾, pois o Direito Fiscal caracteriza-se pelo conjunto

⁽⁶³⁾ FRITZ OSSENBÜHL, *Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes*, cit., para 17: «Der allgemeine Vorbehalt des Gesetzes soll das Bestimmungsrecht des Gesetzgebers wahren und stärken. Die grundrechtlichen Gesetzesvorbehalt hingegen wenden sich gegen den Gesetzgeber».

⁽⁶⁴⁾ Acerca da reserva de lei geral e de normas especiais consagrando essa reserva de lei, e acerca da função da primeira, como uma norma limitativa da discricionariedade do legislador ordinário, FRITZ OSSENBÜHL, *Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes*, cit., para 16 ss.

⁽⁶⁵⁾ Neste segundo sentido, ROGÉRIO SOARES, *O Princípio... cit.*, 181 ss.; SÉRVULO CORREIA, *Legalidade... cit.*, 337. o autor refere-se a uma proibição tendencial da discricionariedade; CASALTA NABAVS, *Contratos fiscais*, cit., 260-265.

⁽⁶⁶⁾ Como reconhece CASALTA NABAVS, ao referir que a «barreira de protecção» constituída pelo princípio da legalidade é erigida à volta da definição do *an* e do *quantum*, sendo este último por vezes estabelecido no momento da liquidação: in *Contratos fiscais*, cit., 120, nota 345.

⁽⁶⁷⁾ KLAUS TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, cit., 161.

das «normas de repartição» de cargas tributárias, as quais lhe conferem autonomia dogmática e exigências próprias, nomeadamente, quanto ao âmbito da reserva de lei e quanto à interpretação⁽⁶⁸⁾.

Nas normas de liquidação estão (ou podem estar) incluídas, por ex., deduções à colecta, cujo objectivo é tributar o rendimento enquanto acréscimo patrimonial, e onde são ponderados elementos pessoais relacionados com a capacidade contributiva. Assim, nos termos do art. 80.º, n.º 1, do CIRS, o montante a deduzir pelos sujeitos passivos residentes é diferente consoante o sujeito passivo seja casado e não separado judicialmente de pessoas e bens, não casado ou separado judicialmente de pessoas e bens, e consoante existam ou não dependentes e o número desses dependentes. E o n.º 3 do mesmo artigo estabelece que os sujeitos passivos ou dependentes a seu cargo com um «grau de invulnerabilidade permanente, devidamente comprovado pela entidade competente... igual ou superior a 60%» beneficiam de deduções mais elevadas.

Estes exemplos demonstram que as exigências de densificação legal não são menores quanto a certas normas de liquidação do que relativamente às normas de incidência (cf. art. 77.º do CIRC).

Uma outra dúvida consiste em saber se a actividade de lançamento fará parte do conceito constitucional de liquidação, uma vez que é discutível a autonomia jurídica dos processos de lançamento e liquidação: ambos pertencem ao procedimento tributário, e por vezes a referência doutrinal e legal feita à liquidação engloba o lançamento (v. arts. 33.º e 43.º do Código de Processo Tributário)⁽⁶⁹⁾.

Se englobarmos o lançamento no conceito amplo de liquidação para efeitos constitucionais, podemos concluir que essa actividade dirigida à determinação em concreto da matéria colectável, exige, por vezes, a atenção do caso subjacente, tornando-a inconciliável com a pretendida densificação legal total ou quase total. E em qualquer dos casos, trata-se de uma actividade que contribui para determinar o montante de imposto a que um cidadão está obrigado.

⁽⁶⁸⁾ KLAUS VOGEL, *Die Besonderheit...*, cit., 8-10.

⁽⁶⁹⁾ Pronunciando-se contra as vantagens da autonomização dos dois conceitos, enquanto momentos do procedimento tributário, e dando uma panorâmica sobre a posição doutrinária portuguesa e estrangeira, SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, cit., 293.

Assim, por exemplo, o apuramento da matéria colectável pela Administração fiscal (lançamento), segundo métodos indicários (arts. 51.º e 52.º do CIRCO), é necessariamente configurado por lei através de inúmeros conceitos indeterminados, que legitimam opções consoante o caso concreto.

Mesmo se incluímos estes aspectos do lançamento e liquidação no conceito de incidência em sentido amplo, como defendem alguns autores, já que estão em causa processos relativos à determinação da matéria colectável⁽⁷⁰⁾, o resultado quanto às exigências de densificação é idêntico, pois é inevitável a abertura das normas, de forma a serem realizados outros princípios (princípio da tributação do lucro real, princípio da capacidade contributiva, entre outros).

Por outro lado, os crescentes deveres de cooperação atribuídos aos sujeitos passivos implicam, como salientam XAVIER DE BASTO e J. L. SALDANHA SANCHES, um novo entendimento da liquidação e cobrança, por estes estarem a cargo daqueles⁽⁷¹⁾: ou seja, os deveres de cooperação, no Direito Fiscal, implicam encargos adicionais, inclusivamente monetários, para o contribuinte.

Quando por exemplo, recaí sobre o contribuinte o encargo de soliciar um reembolso que lhe é devido⁽⁷²⁾, a Administração está sujeita à reserva de lei parlamentar⁽⁷³⁾.

A distinção que podemos estabelecer entre as normas de incidência, enquanto normas que determinam os rendimentos tributáveis e os sujeitos do imposto, e as normas de lançamento e liquidação, enquanto normas de procedimento conducentes à determinação do montante de imposto a pagar no caso concreto, e desde que não contenham os critérios respeitantes ao apuramento do montante de

⁽⁷⁰⁾ CASALTA NAVAIS, *Contratos fiscais*, cit., 241.

⁽⁷¹⁾ XAVIER DE BASTO e J. L. SALDANHA SANCHES, *O Novo regime...* cit., 13 e 14.

⁽⁷²⁾ XAVIER DE BASTO e J. L. SALDANHA SANCHES entendem porém ser necessária lei do Parlamento ou autorização legislativa desde ao Governo (*O Novo regime...* cit., 14).

⁽⁷³⁾ Defendendo que só nos casos de normas cujo destinatário é a administração, pode existir norma regulamentar («matérias puramente instrumentais em relação ao cumprimento das obrigações fiscais» e regulamentos executivos), v. J. XAVIER DE BASTO e J. L. SALDANHA SANCHES, *O Novo regime...* cit., 15.

imposto (deduções específicas, por ex.), diz respeito à técnica legislativa utilizável para regular uma e outra e à relevância atribuída à função administrativa: no caso das normas de lançamento e liquidação, porque é necessária a intervenção administrativa ou do contribuinte, no plano do caso concreto, de forma a que o rendimento seja tributado enquanto rendimento líquido (acrécimo-patrimonial) e segundo a capacidade contributiva, o legislador tem necessariamente de recorrer a conceitos indeterminados atributivos de discricionariedade, embora deva fazê-lo cautelosamente, sob pena de esvaziar a reserva de lei. Quanto à cobrança, sempre que nesta fase da actividade administrativa não esteja em causa a determinação do montante de imposto, a densificação legal não deve ser tão exigente. Estaremos aqui no âmbito da discricionariedade instrutória (*Ermitlungsermessen*) admitida por ALBERTO XAVIER⁽⁷⁴⁾.

c) Os benefícios fiscais

A autonomia dogmática do Direito Fiscal perante o Direito Administrativo, resulta fundamentalmente das chamadas normas fiscais de repartição⁽⁷⁵⁾ (da carga tributária), as quais são juridicamente ordenadas, no Estado de Direito, não pela sua finalidade global de obtenção de receitas tributárias, mas por critérios de justiça, ou seja, de capacidade contributiva (cf. art. 107.º da CRP). Além das razões anteriormente mencionadas para justificar a reserva de lei (autoatribuição, segurança jurídica), este princípio concretizador da justiça densifica a legalidade fiscal⁽⁷⁶⁾, e, segundo a maioria da doutrina, postula a proibição da analogia, em contraposição ao que acontece no Direito Administrativo⁽⁷⁷⁾.

Os benefícios fiscais são despesas do orçamento (*tax expenditure*), ou, nos termos do art. 109.º, al. g), da CRP, «receitas cessantes»,

⁽⁷⁴⁾ ALBERTO XAVIER, *Conceito...* cit., 381 ss.

⁽⁷⁵⁾ KLAUS VOGEL, *Die Besonderheit...* cit., 9-11.

⁽⁷⁶⁾ KLAUS VOGEL, em *Die Besonderheit...* cit., 9., defende que o princípio da capacidade contributiva postula a legalidade fiscal.

⁽⁷⁷⁾ V., por todos, KLAUS TRPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, cit., 203-231 e a bibliografia citada.

alternativas à concessão de subsídios directos, e constituem um outro conjunto de normas de Direito Fiscal, as quais não são orientadas por critérios de capacidade contributiva, nem de tributação do rendimento acrescido-patrimonial, mas sim, por finalidades de política económica ⁽⁷⁸⁾: podem por ex., constituir um instrumento de concessão de incumbências prioritárias do Estado (art. 81.º da CRP). Mesmo que, mediatamente, também estejam relacionadas com a obtenção de receitas ⁽⁷⁹⁾, não é essa a sua finalidade, nem directa (*Hauptzweck*), nem indirecta (*Nebenzweck*) ⁽⁸⁰⁾.

Aceitando ou não enquadrá-los no Direito Económico Fiscal, por contraposição ao Direito Fiscal clássico ou Direito Fiscal material, como faz KLAUS TIPKE ⁽⁸¹⁾, a verdade é que eles não constituem em bom rigor, elementos do tipo do imposto, relativos à determinação do *an* e/ou do *quantum* ⁽⁸²⁾ (ao invés de deduções, isenções, exclusões, relacionadas com objectivos de tributação do rendimento-acrécimo ou da capacidade contributiva), tal como os subsídios directos (subvenções estaduais) o não são. Embora a distinção entre isenções fiscais que constituam benefícios ou que estejam relacionadas com o apuramento do imposto, segundo critérios de capacidade contributiva, seja por vezes difícil, ela resulta de uma tarefa interpretativa, pois a classificação num e noutro grupo de normas pode variar ao longo do tempo ⁽⁸³⁾: em todo o caso, quer o benefício fiscal, quer a subvenção são despesas financeiras.

⁽⁷⁸⁾ KLAUS VOGEL, *Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetztes*, in *Handbuch des Staatsrechts*, vol. IV, 50 e 51: o autor refere-se, a propósito do ordenamento alemão, que não contém nenhuma norma expressa sobre legalidade fiscal, que a equidade e os benefícios fiscais constituem excepções à reserva de parlamento. No que diz respeito aos benefícios fiscais, o fundamento reside nas finalidades de política económica que estes prosseguem. No sentido em que os benefícios fiscais não constituem elementos do imposto, v. a jurisprudência constitucional espanhola, referida em FERNANDO SAINZ DE BUJANDA, *Lecciones...*, cit., 103.

⁽⁷⁹⁾ KLAUS VOGEL, *Die Besonderheit...*, cit., 9.

⁽⁸⁰⁾ KLAUS VOGEL, *Grundzüge...*, cit., 37.

⁽⁸¹⁾ KLAUS TIPKE/J. LANG, *Steuerrecht*, Köln, 1985, cit., 644; essa classificação é recebida entre nós por CASALTA NABAIS, *Contratos fiscais*, cit., 260 e 261.

⁽⁸²⁾ Ao contrário do que diz CASALTA NABAIS, *Contratos fiscais*, cit., 205.

⁽⁸³⁾ KLAUS VOGEL, *Grundzüge...*, cit., 37 e 38.

Não se justificam, por estas razões, ao contrário do que defende a maioria da nossa doutrina, as exigências da legalidade substancial que são preconizadas para as normas fiscais de repartição (para as outras matérias previstas no art. 106.º, n.ºs 2 e 3, incluindo as garantias do contribuinte), e a função extra-fiscal — extra-reditícia — dos benefícios permite fundamentar uma atenuação do princípio da legalidade e uma abertura das normas legais ⁽⁸⁴⁾.

Assim, é difícil impedir neste caso, sob pena de não ser possível a existência e atribuição de certos benefícios fiscais, nem a prossecução de objectivos económicos inerentes ao Estado social de Direito (cf. art. 81.º da CRP), a atribuição de uma margem de livre decisão à Administração ⁽⁸⁵⁾, limitada pelos «princípios da igualdade, proporcionalidade, justiça e imparcialidade» (art. 266.º da CRP). Sem pôr naturalmente em causa a existência de uma reserva de lei quanto aos benefícios fiscais, que está explicitamente consagrada ⁽⁸⁶⁾, e sem pretender reduzir, de jure constituendo e anacronicamente, a reserva de lei à Administração ablativa ⁽⁸⁷⁾, a verdade é que os bene-

⁽⁸⁴⁾ Neste sentido, VIEIRA DE ANDRADE, *Direito Administrativo e Fiscal*, cit., parte II, 16; CASALTA NABAIS, *Contratos fiscais*, cit., 234; em sentido contrário, NUNO SA GOMES, *Teoria geral dos benefícios fiscais*, in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 165, Lisboa, 1991, 344-350; a propósito do ordenamento espanhol e de uma norma constitucional que não é mais precisa do que a nossa, ANTONIO MARTÍNEZ LAFUENTE, *Derecho tributario*, cit., 42.

⁽⁸⁵⁾ Neste sentido, FRITZ OSSENBÜHN, *Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes*, cit., 19 ss.; PAUL KRICHNER, *Hervorbringen von Normen und sonstigen recht durch die Finanzbehörden*, in *StW*, 1975/4, 364 e 365, embora o autor alargue estes argumentos às normas fiscais de repartição, e coloque a questão em termos de maior ou menor poder parlamentar e governamental: v., entre nós, SÉRVULO CORREIA, *Legalidade...*, cit., 338 e 339.

⁽⁸⁶⁾ Acórdão do STA de 15 de Janeiro de 1992, recurso n.º 13 575, Apêndice ao DR de 30 de Dezembro de 1993, 9 ss.

⁽⁸⁷⁾ HARTMUT MAURER, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, cit., 94-96; v., sobre a administração de prestações ou administração constitutiva e a reserva de lei, ROGÉRIO SOARES, *Princípio...*, cit., 174, 175, 182 e 183; v. SÉRVULO CORREIA, *Legalidade...*, cit., 88 ss.; HANS HEINRICH RUPP, *Grundfragen der heutigen Verwaltungsrechtstheorie*, Tübingen, 1965, 113. E ainda, acerca de «uma solução eclética para a descrição das relações entre a Administração e a lei», em que a administração constitutiva não estaria submetida à lei, ANDRÉ GONÇALVES PEREIRA, *Erro e ilegalidade...*, cit., 26-28 ss.; AFONSO QUEIRÓ, *O Poder discricionário da Administração*, Coimbra, 1944, 140.

ficios fiscais suscitem nos dias de hoje, fundamentalmente, problemas de controlo das despesas do Estado, tal como é comprovado pelo art. 109.º, n.º 3, al. g), da CRP. As isenções, deduções e exclusões atribuídas para apurar o rendimento líquido ou por razões de capacidade contributiva, não estão incluídas nesta exigência.

A favor de uma exigência de densificação legal, idêntica para qualquer dos elementos referidos no art. 106.º, n.ºs 2 e 3, poderia ainda invocar-se a função redistributiva atribuída pelo legislador ao sistema fiscal (segundo o art. 106.º, n.º 1, da CRP: «O sistema fiscal visa... uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza», e no art. 107.º, n.º 1, da CRP refere-se que «O imposto sobre o rendimento pessoal visará a diminuição das desigualdades»; segundo o n.º 3 do mesmo artigo, «O imposto sobre sucessões e doações será progressivo, de forma a contribuir para a igualdade entre os cidadãos»; e, por seu turno, o art. 107.º, n.º 4, da CRP estabelece que: «A tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução... da justiça social...»), embora esta função não caiba, na generalidade dos sistemas que assentam sobre o princípio da capacidade contributiva, e em rigor, ao imposto, mas às despesas orçamentais. Mas se a redistribuição, enquanto critério densificador da legalidade, vai além dos critérios de igualdade tributária segundo a capacidade contributiva (rendimento global, progressividade, etc), ela é apenas um critério a seguir pelo legislador tributário, por exemplo através de uma progressividade mais acentuada no imposto sobre sucessões e doações, do que nos impostos sobre o rendimento; trata-se no entanto ainda de normas de repartição, cujo objetivo é a arrecadação de receitas, o que não acontece no caso dos benefícios fiscais. Sempre que as leis prossigam objetivos extra-reditórios, a função da legalidade é diversa daquela que está subjacente às normas de repartição. Mas uma vez que o legislador constituinte sujeita os benefícios fiscais a uma reserva de acto legislativo, parece-nos que o legislador só deverá recorrer às técnicas atributivas de discricionariedade quando não seja possível densificar a norma, e deverá fazê-lo através da técnica que conceda menor margem de discricionariedade (88).

(88) Sobre as diferentes técnicas de atribuição de discricionariedade, v. DAVIN DUARTE, *Procedimentalização, participação e fundamentação: para uma concretização*

d) Os elementos de conexão

A reserva de lei abrange as normas relativas à criação, extinção e alteração dos impostos e carga fiscal, qualquer que seja o sentido dessa alteração (89), bem como as normas relativas aos elementos de conexão (fonte e residência), que fazem parte das normas de incidência e do Direito Fiscal material (90).

Com efeito, ao determinarem se os residentes e/ou não residentes e se a localização dos factos tributários dentro ou fora do território, através de estabelecimento estável ou não, são submetidos a tributação, as normas delimitam a categoria de sujeitos passivos e factos tributários e estabelecem os limites espaciais da soberania fiscal do Estado.

Só desta maneira é possível saber se os factos tributários que têm conexão com mais do que um território são tributáveis e onde são tributáveis: a função de garantia do princípio da legalidade justifica-se plenamente.

A subordinação ao Direito Comunitário e directivas aprovadas atribui uma outra dimensão — mais vasta e complexa — ao princípio da legalidade.

3.1.2. A jurisprudência

Contrastando com a posição absolutista da nossa doutrina tributária acerca da legalidade, a nossa jurisprudência tributária defende, reiteradamente (91), a existência de discricionariedade do executivo,

do princípio da imparcialidade administrativa como parâmetro decisivo, Coimbra 1996, 349 ss. e 357 ss.

(89) CASALTA NABAIS, *Contratos fiscais*, cit., 243.

(90) Neste sentido, CASALTA NABAIS *Contratos fiscais*, cit., 244; ALBERTO XAVIER, pelo contrário, defende serem as normas de conexão regras de conflitos, dotadas de autonomia dogmática das normas de incidência e, por conseguinte, excluídas da sujeição ao princípio da legalidade (ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1981, 212-215).

(91) Ainda que haja excepções: v. acórdão do STA, recurso n.º 1709, de 29 de Abril de 1981, segundo o qual, o resultado apurado no âmbito de uma avaliação é impugnável judicialmente. Cf., acerca do regime espanhol, ANTONIO MARTÍNEZ

em matéria fiscal. Apesar de não ser muito clara, nem linear, a orientação dos nossos tribunais, baseada em normas dos códigos anteriores à reforma, revela um entendimento tradicional da discricionariedade. A discricionariedade englobaria formas de agir e de decidir situadas «para além do direito», ou seja, desvinculadas ou não controláveis pelos tribunais ⁽⁹²⁾, e limitar-se-ia a uma liberdade de decisão relativa à (localizada na) estatuição normativa (discricionariedade de acção, constitutiva ou volitiva); em termos algo contraditórios, nega-se que dos conceitos indeterminados decorra uma discricionariedade em sentido próprio, aceitando-se, no entanto, que eles comportam uma abertura normativa com as mesmas consequências ⁽⁹³⁾.

Assim, ora fazendo alusões indistintas em certos acórdãos, ora elaborando noutros uma distinção conceptual fictícia, os tribunais tributários consideram que a Administração dispõe de uma margem de livre decisão, não controlável judicialmente, ou de uma discricionariedade de carácter técnico, relativamente à qual os tribunais não teriam competência para se pronunciar, ou mesmo, e considerando que o tribunal não tem poderes fiscalizadores sobre as decisões do executivo, que a Administração decide segundo critérios discricionários «puros». Os tribunais circunscrevem, por vezes, a existência de uma margem de livre apreciação ao apuramento da matéria colectável. Esta margem coexistiria com uma actividade vinculada relativa à verificação dos pressupostos de facto, susceptíveis estes de apreciação judicial, porque seriam (apenas eles) elementos da incidência ⁽⁹⁴⁾,

LAFUENTE, *Derecho Tributario*, cit., 46-48, e FERNANDO SAINZ DE BUANDA, *Leciones de Derecho Financiero*, Madrid, 1993, 102: com base na constituição, a jurisprudência espanhola considera que a criação do imposto, o facto tributável, o sujeito passivo e o tipo de imposto devem ser exclusivamente definidos por lei. ⁽⁹²⁾ Para uma crítica a esta concepção, v. entre nós, CASTANHEIRA NEVES, *O Problema da discricionariedade*, in *Digesta*, Coimbra, 1995, vol. 1.º, 531-532 e 534; DAVID DUARTE, *Procedimentalização...*, cit., 341 ss.

⁽⁹³⁾ Igualmente para uma crítica a este entendimento, CASTANHEIRA NEVES, *O Problema da discricionariedade...*, cit., 582; SÉRVULO CORREIA, *Legalidade...*, 319; DAVID DUARTE, *Procedimentalização...*, cit., 357.

⁽⁹⁴⁾ V. acórdão do STA, recurso n.º 5210, de 24 de Maio de 1989, *Fisco*, n.º 19, 1990, 35 ss.

o que corresponde à ideia tradicional de discricionariedade de efeitos jurídicos (*Rechtsfolgermessen*), pois os elementos relativos à liquidação não estariam sujeitos a reserva de lei. Nenhuma menção é feita ao art. 106.º, n.º 3, da CRP.

Mas noutros acórdãos, os tribunais não se consideram competentes para fiscalizar os pressupostos de facto determinados pela administração fiscal ⁽⁹⁵⁾, aceitando um conceito mais amplo de discricionariedade (que abrange a *Tatbestandsmessen*) e confundindo-a simultaneamente com a ausência de qualquer controlo judicial.

Todas as decisões a que fazemos referência, têm como fundamento legal as disposições dos códigos anteriores à introdução do IVA (1986) e à reforma dos impostos sobre o rendimento (1988), segundo as quais, era apenas admitido recurso contencioso dos actos tributários, no caso de preterição de formalidades legais, sendo excluídas as questões de avaliação da matéria tributável (por ex., art. 18.º do Código do Imposto de Transacções e art. 138.º, para 3.º, do Código da Contribuição Industrial).

Excepcionalmente, num acórdão de 1981 admite-se porém, que o erro, relativo à liquidação do imposto sucessório, era fundamento de impugnação, por constituir uma ilegalidade ⁽⁹⁶⁾.

Noutras matérias não reconduzíveis directamente à determinação do montante de imposto, a competência de livre decisão emanaria da utilização por lei de conceitos indeterminados, como era o caso dos conceitos utilizados pelo legislador, relativos à decisão administrativa de mudança de regime tributário: a «impossibilidade de controlar a matéria colectável» ou a «existência de fundadas dúvidas sobre se o resultado apurado corresponde ou não à realidade» ⁽⁹⁷⁾; em última análise, a margem de livre decisão resultaria do carácter técnico da matéria em questão.

As normas desses Códigos hoje revogados, acerca da impugnabilidade de actos de avaliação da matéria tributável, foram eliminadas da legislação em vigor. Algumas das normas que continham

⁽⁹⁵⁾ V. acórdão do STA, recurso n.º 3618, de 7 de Outubro de 1987.

⁽⁹⁶⁾ Acórdão do STA, recurso n.º 1709, de 29 de Abril de 1981.

⁽⁹⁷⁾ V. acórdão do STA, recurso n.º 1910, *Fisco*, n.º 31, 1991, 35 ss.

conceitos indeterminados, das quais a jurisprudência derivava uma margem de livre apreciação ou discricionariedade, como por exemplo, a dedutibilidade de custos ou perdas (cf. art. 26.º do CCI), encontram a sua correspondência nos códigos actuais. Todavia, o legislador da reforma fiscal optou por concretizar, em grande medida, e em alguns casos, os conceitos utilizados, diminuindo, embora sem eliminar, a indeterminação (cf. art. 23.º do CIRC). Outras normas permissivas ainda, relativas aos elementos essenciais do imposto referidos no art. 106.º, n.ºs 2 e 3, da CRP, cujo elevado grau de indeterminação é de duvidosa constitucionalidade (por ex., os arts. 52.º e 59.º, n.º 4, do CIRC).

Deixemos de lado, por ora, a inaceitabilidade do enquadramento da discricionariedade numa zona de actividade não controlável pelos tribunais, entendimento esse que omite a existência de limites internos e externos à discricionariedade ⁽⁹⁸⁾. Perante a amplitude das matérias objecto de reserva de lei (art. 106.º, n.ºs 2 e 3, da CRP), tendo sido atribuída pela revisão constitucional de 1982, a garantia, aos interessados, de recurso contencioso, com fundamento em ilegalidade contra quaisquer actos administrativos definitivos e executórios (art. 268.º, n.º 3, da CRP) ⁽⁹⁹⁾, e, eliminada na revisão de 1989, a referência à definitividade e executoriedade dos actos, é legítimo perguntarmo-nos se não têm estado os tribunais a aplicar normas inconstitucionais (e cf. o art. 118.º, n.ºs 1 e 2, do CPT).

Aliás, a questão da constitucionalidade punha-se também relativamente à Constituição de 1933 ⁽¹⁰⁰⁾, pois os impostos já eram objecto

⁽⁹⁸⁾ SÉRVULO CORREIA, *Legalidade...* cit., 325 ss. e 330 ss.; DAVID DUARTE, *Procedimentalização...* cit., 336-337.

⁽⁹⁹⁾ RUI MACHETE, *A Garantia contenciosa para obter o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido*, in *Nos Dez Anos da Constituição*, Lisboa, 1986, 277 ss.; FREITAS DO AMARAL, *Direitos fundamentais dos administrados*, in *Nos Dez Anos da Constituição*, cit., 22 ss.

⁽¹⁰⁰⁾ Cujas normas sobre Direito Fiscal terão continuado transitoriamente em vigor depois da Revolução de 25 de Abril de 1974 até à Constituição de 1976, «naquilo em que não contrariarem os princípios expressos no Programa MFA e qualquer das leis constitucionais publicadas ou a publicar» (art. 1.º, n.ºs 1 e 2, da Lei n.º 37/74), devendo as suas disposições ser interpretadas, na parte em que subsistissem, e as suas lacunas ser integradas de acordo com aqueles princípios (art. 1.º, sem. e as suas lacunas ser integradas de acordo com aqueles princípios (art. 1.º,

de reserva de lei do Parlamento e do Governo, e a revisão de 1971 consagrou no seu art. 8.º, n.º 21, a garantia de recurso contencioso.

Entretanto, em dois acórdãos do STA, foi decidida a inconstitucionalidade da norma do Código da Contribuição Industrial que precludia o recurso contencioso dos actos tributários.

Assim, os acórdãos do STA de 7 de Outubro de 1987 ⁽¹⁰¹⁾ e de 4 de Dezembro de 1991 ⁽¹⁰²⁾, consideraram inconstitucional o art. 138.º, para 3.º, do Código da Contribuição Industrial; enquanto no primeiro acórdão (de 7 de Outubro de 1987) a controvérsia é analisada em termos de inconstitucionalidade da norma legal que impede o recurso contencioso dos actos tributários, no segundo acórdão (de 4 de Dezembro de 1991), o litígio aborda directamente o problema do alcance e limites do poder executivo, ainda que de forma não completamente clara. Por um lado, vem defender-se que o preenchimento de conceitos indeterminados («relações especiais», «condições diferentes», «normalmente acordados», «pessoas independentes») não atribui uma margem de livre apreciação ao executivo, porque se trata de uma actividade vinculada. Por outro lado, o STA refere neste mesmo acórdão que o recurso hierárquico necessário imposto pelo art. 138.º, n.º 1, do CCI, diz respeito às situações de «verdadeira discricionariedade técnica ou margem de livre apreciação»: é o caso da decisão da DGCJ relativa às correções necessárias à determinação do lucro tributável, nos termos do art. 51.º-A do CCI — a decisão em si não pode ser impugnável judicialmente. O Tribunal distingue pois, a decisão da Administração (onde há discricionariedade), do regime aplicável à interpretação da previsão da norma: a utilização legal de conceitos indeterminados e a sua interpretação pela Administração implicam uma actividade vinculada e sindicável.

Sem embargo, acórdãos posteriores não fazem nenhuma referência à inconstitucionalidade das normas que precludem o recurso contencioso dos actos tributários.

n.º 3, da Lei n.º 37/4); JORGE MIRANDA, *A Revolução de 25 de Abril e o Direito Constitucional*, in *Boletim do Ministério da Justiça*, n.º 242, 1975, 20-30, e do mesmo autor, *A Constituição de 1976...*, cit., 54 ss.

⁽¹⁰¹⁾ *Fisco*, n.º 1, 1988, 25 ss.

⁽¹⁰²⁾ *Fisco*, n.º 40, 1992, 41 ss.

A questão reconduz-se, novamente, ao alcance do princípio da legalidade fiscal, a qual está ainda por resolver satisfatoriamente. Se a inimpugnabilidade judicial de actos quantitativos da matéria colectável corresponde a um entendimento tradicional da discricionariedade, e, no caso concreto, incompatível com a reserva de lei estabelecida pelos arts. 106.º, n.os 2 e 3, e 168.º, n.º 1, al. j), da CRP, a existência de uma zona de livre decisão, respeitante à densificação de conceitos indeterminados escolhidos pelo legislador, e contraposta ao núcleo da norma que confere poderes vinculados, é admitida por grande parte da doutrina administrativista e pela mais recente doutrina fiscalista, mesmo quanto a matérias objecto de reserva de lei (103).

O próprio ALBERTO XAVIER, que defende, como referimos, a exclusividade da lei quanto aos elementos essenciais do imposto, e que menciona o art. 8.º, n.º 21, da CRP de 1933 (revisão de 1971), hesita quanto ao alcance do controlo judicial dos actos tributários: tendo em conta a existência de normas legais, atribuidoras de discricionariedade ao executivo, e a existência de uma norma constitucional que atribui o direito de acesso aos tribunais para controlar a legalidade dos actos tributários, ALBERTO XAVIER refere-se à distinção entre questões de direito e questões de facto (104), para concluir que as questões de direito devem ser sempre controladas pelos tribunais. Interrogando-se sobre o alcance do referido art. 8.º, n.º 21, da CRP de 1933 (revisão de 1971), o autor aceita que a determinação do quantitativo (por ex., a determinação do quantitativo das despesas a aceitar como custos ou perdas) seja uma questão de facto, e portanto, insusceptível de controlo pelos tribunais; por seu turno, a qualificação de uma despesa, já envolveria uma questão de direito, controlável judicialmente (105).

(103) V., entre nós, já em 1967, CASTANHEIRA NEVES, o capítulo acerca da discricionariedade em *Questão-de-facto, Questão-de-direito ou o problema metodológico da juridicidade*, Coimbra, 1967, vol. 1, agora reeditado em *Digesta*, cit., vol. 1.º, 531 ss.; PAUL KIRCHHOFF, *Hervorbringen...*, cit., 360-362, e, entre nós, VIEIRA DE ANDRADE, *Direito Administrativo e Fiscal*, cit., Parte II, 3, 15-16; CASALVA NABAIS, *Contratos fiscais*, cit., 221 ss., esp. 222, 234-236 e 249-252; SÉRVULO CORREIA, *Legalidade...*, cit., 337 ss.; DAVID DUARTE, *Procedimentalização...*, cit., 338, nota 1056.

(104) V., sobre o assunto, CASTANHEIRA NEVES, *Questão-de-facto...*, cit., 455 ss.

(105) ALBERTO XAVIER, *Conceito...*, cit., 375 e 376.

A constitucionalização expressa de uma reserva de lei fiscal, mesmo nos estritos termos do art. 106.º, n.os 2 e 3, da CRP, não elimina pois, todas as dúvidas acerca do alcance da legalidade e do relacionamento entre os poderes do Estado.

O Tribunal Constitucional já se pronunciou, embora sem grandes desenvolvimentos, sobre os n.os 2 e 3 do art. 106.º da CRP, considerando que apenas a criação dos impostos e os elementos referidos no n.º 2 constituem matéria da exclusiva competência do parlamento, enquadrando o n.º 3 no domínio da competência concorrential da Assembleia da República e do Governo (106). No entanto, no acórdão, o Tribunal Constitucional sem fazer qualquer referência ao art. 106.º, n.º 2, da CRP, não considera inconstitucional uma autorização legislativa concedida pela Assembleia da República, a qual atribui amplos poderes discionários ao Governo, relativamente a matérias respeitantes à incidência fiscal (107).

3.1.3. Considerações críticas

Mesmo quando não existe uma norma expressa sobre a reserva de lei fiscal, esta pode decorrer de diversas normas constitucionais: por ex., no caso da Constituição alemã, são referidos como fundamento dessa reserva de lei, o direito de propriedade privada, a liberdade de iniciativa económica (108), o regime da expropriação (se é consagrada a reserva de lei para a expropriação, por maioria de razão os impostos devem ser criados por lei), a reserva de lei relativa às despesas estaduais, a vinculação da Administração à lei e ao Direito (109).

(106) Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 205/87, de 17 de Junho de 1987, processo n.º 213/87, 2.ª Secção, 205 ss.

(107) Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 358/92, processo n.º 120/92, de 11 de Novembro de 1992, DR, de 26 de Janeiro de 1993, I Série, 324 e 325.

(108) Sobre a «função de tutela» e «função de garantia» do princípio da legalidade no Direito Criminal, como uma expressão da «magna charta libertatum», CASTANHEIRA NEVES, *O Princípio...*, cit., 388.

(109) Fazendo referência ao Tribunal Constitucional alemão, KLAUS TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung...*, cit., 158; HANS-JÜRGEN PAPIER, *Die finanziellen Gesetzeshalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip*, Berlin, 1973, cap. 1 e cap. 2, para 1-4, podemos fazer uma distinção entre a legalidade dos regulamen-

Do direito de propriedade privada decorre também o princípio da proibição do excesso, quanto aos montantes do imposto (110).

À legalidade fiscal são geralmente associadas por alguma doutrina, cumulativamente ou não, a inadmissibilidade de discricionariedade quanto aos elementos essenciais do imposto (incidência, agravação e desagravamento dos impostos), a proibição de contratos fiscais, a proibição do costume, a proibição da interpretação segundo considerações económicas, e a interpretação tipificadora ou execução tipificada da lei («*typisierung*»), a proibição da integração analógica e a interpretação restritiva de normas legais que autorizam juízos de equidade (111).

No entanto, quer na ausência de uma expressa reserva de lei e/ou de uma norma densificadora da legalidade fiscal, quer nos ordenamentos que a consagram, a exclusiva definição legal das matérias objecto de reserva é, em muitos casos (por ex., como referimos, quanto à determinação em concreto da matéria colectável), inexequível (112). Reconhece-se, assim, uma «tendencial proibição da discricionariedade» (SÉRVULO CORREIA) conjugada com a atribuição legal de uma margem de livre decisão ou de uma discricionariedade administrativa, ou através de uma abertura da norma ou através de conceitos indeterminados (113) (114). Este entendimento da discricio-

tos (compatibilidade ou/ e conformidade) e a legalidade dos actos administrativos: há quem defenda tratar-se sempre de uma relação de conformidade, com a lei em sentido material: ANDRÉ GONÇALVES PEREIRA, *Erro e ilegalidade...*, 46 e 47 ss.

(110) PAUL KIRCHHOFF, *Hervorbringen...*, cit., 359, e *Verfassungsrecht und öffentliches Einnahmesystem*, in *Staatsfinanzierung in Wandel*, Herausgegeben Karl-Heinrich Hansmeyer, Berlin, 1983, 34.

(111) Por todos, KLAUS TPKKE, *Die Steuerhshordnung...*, cit., 161 e 162; PAPIER, *Die finanzrechtlichen...*, cit., 171 ss.

(112) Neste sentido, v. a jurisprudência constitucional espanhola, referida por ANTONIO MARTÍNEZ LAFUENTE, *Derecho tributario*, cit., 43, e por FERNANDO SAINZ DE BUANDA, *Lecciones...*, cit., 102 e 103.

(113) PAUL KIRCHHOFF, *Hervorbringen...*, 361; VIEIRA DE ANDRADE, *Direito Administrativo e Fiscal*, cit., Parte II, 16; CASALTA NABAIS, *Contratos fiscais*, cit. 227, 233, 234, 249 e 250; ANTÓNIO LOBO XAVIER, *O Orçamento como lei...*, cit., 23; DIOGO LEITE CAMPOS, *Evolução e perspectivas do Direito Fiscal*, in *Revista da Ordem dos Advogados*, 1983, 670 e 671. Aceitando uma abertura da norma quanto às consequências, JOHANNES A. BRINKMANN, *Tatbestandsmäßigkeit...*, cit., 10, sobre

nariedade inclui uma inevitável ponderação de determinantes autónomas, no momento de aplicação da lei (caso em que os regulamentos independentes e contratos fiscais também seriam admitidos) (115). Não se trata contudo, de defender uma zona de actividade

a evolução do entendimento dos conceitos indeterminados, quanto à atribuição de poderes discricionários ou não, HANS-LYVE ERICHSEN, *Die sog. unbestimmter Rechtsbegriffe als Steuerungs- und Kontrollmassgaben im Verhältnis von Gesetzgebung, Verwaltung und Rechtsprechung*, DVBl., Jan. 1985, 23 ss.

(114) A delimitação das fronteiras da reserva de lei e da discricionariedade deve fazer-se através da resposta aos fundamentos da reserva de lei: «função de inditirizo, função de garantia da prossecução do interesse público e da racionalidade administrativa»: SÉRVULO CORREIA, *Legalidade...*, cit., 338. Em regra, actualmente, os actos administrativos apresentam uma parcela de discricionariedade, e se não há poderes totalmente discricionários, também é difícil, na realidade, encontrarmos actos totalmente vinculados; pode a administração, nos casos de discricionariedade, escolher a oportunidade de agir (an e quando), o conteúdo do acto e a forma ou formalidades, e o objecto da escolha pode respeitar a todos, alguns ou apenas um destes elementos: SÉRVULO CORREIA, *Noções...*, cit., 176, 177 e 184. Em sentido contrário, referindo-se a uma «reserva absoluta de lei» que «deve conter não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério da decisão no caso concreto», a qual se obtém «por mera dedução da própria lei, limitando-se o órgão de aplicação a subsumir o facto na norma» ALBERTO XAVIER, *Conceito...*, cit., 291 e 292 ss. O autor reitira da exigência da tipicidade fechada, a impossibilidade de utilização pelo legislador de conceitos indeterminados, quanto aos elementos essenciais do imposto (*Idem*, 331), o que se afigura difícil, tendo em conta a inexistência de conceitos absolutamente determinados, como o próprio autor o admite (*Idem*, 333). Ainda assim, defende o autor que se deve entender «por conceito determinado aquele conceito empregado pela lei e na qual o órgão de aplicação do direito deva descobrir imediata, directa e exclusivamente o conteúdo que, deste modo é lógica e conceitualmente unívoco» (*Idem*, 334). V. porém a crítica à aplicação subsidiária do Direito, formulada entre nós já em 1967 por CАСТАННЕРА NEVES e agora reditada: *O Problema da discricionariedade*, in *Digesta*, vol. 1.º, Coimbra, 1995, 531 ss. E mesmo que a questão seja colocada em foros de «grau de intensidade de correspondência entre o acto administrativo e a norma em que se firma» (SÉRVULO CORREIA, *Legalidade...*, cit., 309), nem sempre é possível, no que diz respeito a certos elementos essenciais do imposto, que uma norma descreva «na íntegra a situação concreta sobre a qual (o acto) haja de incidir e os efeitos em que se traduzirá essa incidência» (SÉRVULO CORREIA, *Legalidade...*, cit., 311), ou seja, uma «legalidade substancial absoluta».

(115) Entre nós, neste sentido, embora a fundamentação argumentativa não nos pareça suficiente, CASALTA NABAIS, *Contratos fiscais*, cit., 222-223: o autor invoca a existência de outros princípios constitucionais que devem ser tomados em

excluída do controlo jurisdiccional, correspondente a uma distinção rígida entre actos vinculados e actos discricionários, pois, como é actualmente aceite, a discricionariedade está sujeita a limites externos (os limites do poder concedidos pela norma estão traçados) e internos que permitem o seu controlo (nomeadamente, através dos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça e da imparcialidade (art. 266.º da CRP) (116); também a discricionariedade (117) está pois sujeita à legalidade em sentido amplo (118), embora a intenção do controlo judicial seja diferente em função da essencialidade da matéria e pormenorização da norma (119).

Assim, a reserva de lei postulará a densificação normativa «na medida do possível e a abertura para o mínimo incomprimível de margem de livre decisão» (120), não se conseguindo evitar por vezes a utilização de conceitos indeterminados atributivos de discricionariedade (121) (122), desde que a essencialidade das matérias não os

conta, no sentido de limitar o princípio da legalidade substancial (e a tipicidade), «como o da praticabilidade, do Estado social fiscal, etc», e de atribuir uma «margem de livre decisão à Administração fiscal de certos aspectos mesmo dos elementos essenciais dos impostos» (cit., 223). Tem de ser ponderada, para os nossos fins, a função de garantia da liberdade e propriedade prosseguida pelo princípio da legalidade. Concordamos, no entanto, com a perspectiva crítica do autor, onde é salientado o entendimento demasiado restrito deste princípio pela doutrina — ligada a uma tradição positivista e a um favorecimento do parlamento enquanto órgão legislador, por contraposição ao poder executivo: 224 e ss. V. PAUL KIRCHHOFF, *Hervorbringen...*, cit., 364 ss.

(116) SÉRVULO CORREIA, *Legalidade...*, cit., 313; DAVID DUARTE, *Procedimentalização...*, cit., 336 ss.

(117) Manifestando este receio de «aplicação arbitrária da lei», e recorrendo a este fundamento histórico para justificar a exigência da reserva absoluta de lei formal no Direito Fiscal, apesar da evolução em sentido contrário ocorrida no Direito Administrativo («no Direito Fiscal, o princípio da reserva absoluta subsistiu para além da crise do iluminismo»), ALBERTO XAVIER, *Conceito...*, cit., 293 e 294.

(118) ROGÉRIO SOARES, *Princípio...*, cit., 191; SÉRVULO CORREIA, *Legalidade...*, cit., 339; DAVID DUARTE, *Procedimentalização...*, cit., 336 e 337.

(119) LERKE OSTERLOH, *Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume bei der Anwendung der Steuergesetze*, Baden-Baden, 1992, 172 ss.; HANS-UWE ERICHSEN, *Die sog. unbestimmten Rechtsbegriffe...*, cit., 25 e 28 (v. a referência à decisão do Bundesverfassungsgericht de 1978).

(120) SÉRVULO CORREIA, *Legalidade...*, cit., 340.

(121) Segundo SÉRVULO CORREIA, são conceitos indeterminados apenas «aqueles que requerem do órgão que aplica a norma um juízo próprio de valoração, ava-

liação ou prognose sobre incertezas de carácter causal-teórico». (SÉRVULO CORREIA, *Legalidade...*, cit., 322). Mas os conceitos cuja aplicação implica uma valoração ou apreciação de valor jurídica, não envolvem juízos de prognose, segundo o autor e, portanto, estes conceitos não seriam verdadeiros conceitos indeterminados, sendo admitidos no Direito Fiscal, pois ainda cabem dentro da actividade interpretativa ou raciocínio subsuntivo. V. no entanto, o ex. dado por CASALTA NABAIS, *Contratos fiscais*, cit., 233, nota 730: a chamada liberdade probatória, ou fixação e valoração dos factos tributários implica um juízo de diagnose e envolve uma margem de livre apreciação. E, em todo o caso, os juízos de prognose resultantes dos conceitos indeterminados reconduzem-se também, a uma actividade interpretativa (admitindo-o, mas relativizando esta característica, SÉRVULO CORREIA, *Legalidade...*, cit., 332); mas têm em comum com a discricionariedade o facto de não condicionarem totalmente a conduta da administração e atribuírem uma margem de livre apreciação à administração relativamente à configuração da situação ou do conteúdo da decisão (SÉRVULO CORREIA, *Legalidade...*, cit., 322, 323, 332 e 333); o autor refere-se a um duplo grau de abertura da norma. E quanto a estes casos de livre apreciação, que se coloca o problema da legalidade fiscal, no sentido dos limites da actividade administrativa. Segundo SÉRVULO CORREIA, os conceitos jurídicos indeterminados não são contrários a um mínimo de densidade normativa exigido pela reserva de norma jurídica, pois a administração deve «encontrar na norma a medida positiva material da sua actividade» (o tipo) e os particulares não ficam sujeitos ao «arbitrio de um poder sem aceção de circunstâncias» (*Idem*, 334). FREITAS DO AMARAL, *Direito Administrativo*, cit., vol. II, 165 e 166, distingue os conceitos indeterminados da discricionariedade, mas refere-se àqueles conceitos designados por «conceitos indeterminados impróprios» por SÉRVULO CORREIA: ou seja, aqueles conceitos cujo sentido é determinado por critérios jurídicos, através da actividade interpretativa (SÉRVULO CORREIA, *Legalidade...*, cit., 322; FREITAS DO AMARAL, *Direito Administrativo*, cit., vol. II, 165 e 166). Ficam também fora da margem de livre decisão: os conceitos importados pelo Direito de outras áreas, pois são juridificados, desde que não constituam conceitos verdadeiramente indeterminados, nem confiram poderes discricionários; mas a liberdade probatória já envolve essa margem de livre apreciação, como referimos (e v. nota 31). Para uma perspectiva doutrinária sobre os conceitos indeterminados, KARL ENGISCH, *Introdução ao pensamento jurídico*, Lisboa, 1983, trad., 208 ss. Considerando que a distinção entre conceitos determinados e indeterminados é meramente quantitativa e não qualitativa, DIETRICH JESCH, *Unbestimmter Rechtsbegriff und Ermessen in rechtstheoretischer und verfassungsrechtlicher Sicht*, in *AöR*, 82, 1957, 163 ss.; HANS-UWE ERICHSEN, *Die sog. unbestimmten Rechtsbegriffe...*, cit., 22 ss.; v. entre nós, DAVID DUARTE, *Procedimentalização...*, cit., 360.

(122) KLAUS TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, cit., 171; KLAUS VOGEL, *Grundzüge...*, cit., 50. A propósito da abertura normativa da legislação criminal, «como uma exigência do moderno Estado de Direito caracterizado como uma ordem pluralista de valores autonomamente subsistentes», CASTANHEIRA NEVES, *O Princípio...*, cit., 334, 335 e 336 ss.

proíba em absoluto ⁽¹²³⁾ no caso da Constituição portuguesa de 1976, é o caso da incidência em sentido estrito, da taxa de imposto e das garantias do contribuinte.

Ainda no que diz respeito ao nosso regime, também no âmbito exterior aos elementos considerados pela nossa doutrina como elementos do tipo de imposto (os elementos contidos no art. 106.º, n.º 2, da CRP), sujeitos a densificação obrigatória, esta abertura dada pela lei suscita ainda alguma controvérsia, não sendo unanimemente admitida ⁽¹²⁴⁾ ⁽¹²⁵⁾.

A aceitação ou recusa da discricionariedade está relacionada com a posição adoptada acerca de um conjunto de questões: a ponderação, no Estado fiscal contemporâneo, de princípios materiais, a par de argumentos de segurança jurídica ⁽¹²⁶⁾, a eficácia/importância atribuída ao princípio da legalidade, enquanto garante dos direitos

⁽¹²³⁾ V. MICHAEL KLOPPER, *Der Vorbehalt...*, cit., 691.

⁽¹²⁴⁾ V. ALBERTO XAVIER, *Manual...*, cit., 125, que retira do princípio da tipicidade, a proibição da discricionariedade relativa aos elementos essenciais do imposto. Parece-nos que segundo SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, cit., e XAVIER DE BASTO e J. L. SALDANHA SANCHEZ, *O Novo regime...*, cit., a liquidação e a cobrança também não podem ser objecto de abertura normativa.

⁽¹²⁵⁾ No sentido de que a discricionariedade não decorre da utilização de conceitos indeterminados, HANS WOLFF, OTTO BACHOF e ROLF STROBER, *Verwaltungsrecht*, I, cit., 362-365; RAINER PROKISCH, *Die Justizialibilität der Finanzverfassung*, Baden-Baden, 1993, 109 ss. e 125 ss.

⁽¹²⁶⁾ Fundamentando a exigência do princípio da legalidade tributária nas exigências restritíssimas do Direito Fiscal, ALBERTO XAVIER, *Conceito...*, cit., 295-307. Relacionada com esta questão e, especificamente, com o significado da tipicidade no Direito Fiscal, o entendimento de que existe uma tipicidade fechada (um catálogo legal dos impostos e situações sujeitas a tributação e a sua exclusividade na determinação destes — ALBERTO XAVIER, *Conceito...*, cit., 322 ss.), é incompatível com a existência de cláusulas gerais e especiais anti-abuso (anti-elisão), que encontramos na generalidade dos ordenamentos dos Estados desenvolvidos. Se entendermos a tipicidade como uma técnica de materialização do princípio da legalidade, nada impede que, perante uma situação de abuso de formas legais por parte do contribuinte, a Administração fiscal possa, desde que exista uma cláusula anti-abuso, tributar os factos que, em substância, correspondem à previsão da norma fiscal. Esta posição não implica, naturalmente, uma interpretação do Direito Fiscal segundo critérios económicos. Para uma crítica a esta concepção da legalidade, no Direito Criminal, CASTANHEIRA NEVES, *O Princípio...*, cit., 328 e 329.

dos cidadãos ⁽¹²⁷⁾, bem como o entendimento acerca das competências e respectiva divisão de poderes ⁽¹²⁸⁾, ainda que esta seja elaborada com a finalidade de assegurar os direitos daqueles, condicionam e determinam a resposta ao problema em análise. Entre nós, como foi devidamente assinalado, a questão não diz respeito à distribuição de competências entre governo e parlamento, mas entre executivo e legislativo ⁽¹²⁹⁾. Há quem entenda que, em última análise, a aceitação de uma margem de livre decisão do executivo mais ou menos ampla, na tarefa de interpretação e aplicação da norma fiscal, desqualifica funcionalmente o princípio da legalidade, deixando aberta ao executivo para interferir na esfera patrimonial do contribuinte, com fundamento noutros princípios constitucionais.

Mas quando se aceita que as funções executivas complementem e aprofundem o regime legal, a realização da democracia e da segurança jurídica já não são monopólio da lei ⁽¹³⁰⁾, e menos ainda do parlamento ⁽¹³¹⁾.

⁽¹²⁷⁾ Enquanto exigência do princípio democrático, do princípio do Estado de Direito e do direito de propriedade privada: HARMUT MAURER, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, cit., 92-94.

⁽¹²⁸⁾ RAINER PROKISCH, *Die Justizialibilität...*, cit.; ROGÉRIO SOARES, *Princípio...*, cit., 179, fazendo uma referência aos defensores de uma «reserva total» da lei, e aos defensores da Administração como um poder independente, e pronunciando-se a favor de uma Administração como um poder não subalterno: *idem*, 189; NUNO PIÇARRA, *A Separação dos poderes na Constituição de 76*, cit., 145 ss. A propósito do princípio da legalidade no Direito Criminal, CASTANHEIRA NEVES, *O Princípio...*, 329 e 330. Sobre a reserva de lei como um problema de repartição de competências, FRITZ OSSENBÜHL, *Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes*, cit., para 7 e 8.

⁽¹²⁹⁾ Embora o princípio da legalidade só mantenha o seu significado se as matérias fundamentais do Estado de Direito estiverem na reserva de competência do parlamento: SÉRVULO CORREIA, *Noções...*, cit., 235 e 236.

⁽¹³⁰⁾ Sobre a crise da lei e do «paradigma legalista», ANTÓNIO HESPERÂNHA, *A Perspectiva histórica e sociológica, A Fatura das Leis*, Lisboa, 1986, vol. II, 61 ss.

⁽¹³¹⁾ PAUL KIRCHHOFF, *Hervorbringen...*, cit., 360 (embora, segundo o autor, as exigências do Estado de Direito sejam satisfeitas em primeiro lugar pela lei: igualdade, unidade, certeza e previsibilidade; apesar de fazer referência à nova configuração da relação de poderes e à diferença de funções do Parlamento no Estado de Direito liberal e no Estado de Direito social, nomeadamente porque o parlamento já não representa o ideal do Estado poupança. KLAUS TIPKE, defende um estrita reserva de lei do parlamento: *Die Steuerrechtsordnung...*, cit., 152 e 169; entre nós, v., a

A separação de poderes e o reconhecimento de um espaço pertencente ao poder executivo têm porém de ser conjugados com a vinculação deste à lei (em sentido material (132)) e à Constituição (133), e é através da concreta compatibilização dos dois aspectos integrantes do Estado de Direito hodierno, que podemos chegar a algumas conclusões.

Assim, a utilização de conceitos indeterminados atribuídos de discricionariedade e a tarefa executiva e complementar da Administração, no caso de matérias que são reserva de lei, não são inconciliáveis com um ulterior controlo (embora limitado) da sua actividade pelos tribunais (134), mas a reserva de lei deve garantir que não seja atribuída uma margem demasiado ampla de decisão (135).

Com efeito, no Estado social de Direito, a legalidade fiscal ganha uma faceta de justiça material e o legislador já não aparece como um poder soberano, mas vinculado à Constituição (136): por isso, existe um limite dirigido ao legislador, quanto à utilização de conceitos indeterminados (137), porque a lei deve configurar a situação com um grau de certeza e determinabilidade correspondente às exigên-

favor da Administração como um poder independente, Rogério Soares, *Princípio...*, cit., 179 ss.; ANTONIO LOBO XAVIER, *O Orçamento como lei*, cit., 22 ss.; v., sobre a sujeição da administração a uma reserva total de norma jurídica, embora seja diferente o grau de conformidade entre o acto e a norma, SÉRVULO CORREIA, *Legalidade...*, cit., por ex. 284 ss., 294 ss. e 309 ss.

(132) ANDRÉ GONÇALVES PEREIRA, *Erro e ilegalidade...*, cit., 48 e 49.

(133) PAUL KIRCHHOFF, *Hervorbringen...*, cit., 360.

(134) RAINER PROKISCH, *Die Justizabilität...*, cit., 124 ss. Embora esse controlo tenha limites, sob pena de haver uma substituição de júzos.

(135) No sentido de um controlo tendencialmente total pelos tribunais, KLAUS TYPKE, *Die Steuerrechtsordnung...*, cit., 169, 171 e 172: a utilização de conceitos indeterminados não pode pôr em causa a clareza exigida pelo Estado de Direito, a justiciabilidade da actividade administrativa, nem a possibilidade de conhecimento, pelo destinatário da norma, da sua posição jurídica: o sujeito passivo deve poder prever a carga fiscal que sobre ele recairá.

(136) KLAUS TYPKE, *Die Steuerrechtsordnung...*, cit., 155 e 156. Essa mesma dimensão não diz respeito apenas ao Direito Fiscal, mas caracteriza o princípio da legalidade «*tout court*»: FRITZ OSSENBÜHL, *Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes*, cit., para 1 e 2.

(137) FRITZ OSSENBÜHL, *Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes*, cit., para 22-24.

cias do art. 106.º, n.ºs 2 e 3, da CRP e de outras normas sobre impostos. Com as limitações decorrentes da situação de facto a regular por lei, e, por conseguinte, tendo em conta as exigências de densidade legislativa adequadas ao fundamento da reserva de lei para uma determinada matéria (138), pode ser averiguada a constitucionalidade de normas que ponham em causa, pela sua vaguidade, a possibilidade de controlo judicial (139). Assim, diferentes são as exigências da legalidade substancial quando não estão em causa os elementos essenciais dos impostos, ou seja, os elementos relacionados com a determinação do montante de imposto a pagar, e as exigências de segurança jurídica com eles relacionadas. Embora os n.ºs 2 e 3 do art. 106.º da CRP substancializem a legalidade exigida no art. 168.º, n.º 1, al. i), da CRP, já referimos que a determinação desses elementos não tem de ser realizada por lei com a mesma densidade. E por exemplo, no que respeita aos benefícios fiscais, apesar de serem objecto de reserva de lei, a densificação dessa reserva não pode ser idêntica, tendo em conta a própria natureza jurídica destes: como defendemos, eles não são elementos dos impostos, e, por consequência, não são atribuídos por normas de repartição do Direito Fiscal (140).

Além do mais, terão de ser tomados em conta, outros princípios constitucionais, respeitantes ou não directamente aos impostos

(138) Como assinalámos anteriormente a propósito da liquidação, cobrança (art. 106.º, n.º 3, da CRP) e benefícios fiscais.: v. ROGÉRIO SOARES, *Princípio...*, cit., 181; SÉRVULO CORREIA, *Legalidade...*, cit., 310 ss.

(139) V. KLAUS TYPKE, *Die Steuerrechtsordnung...*, cit., 171; e 152 e 170: o Tribunal constitucional alemão tem-se pronunciado sobre as exigências de certeza das normas fiscais, mas até agora, apenas num caso, decidiu tratar-se de normas inconstitucionais: os tribunais americano e austríaco são mais exigentes (172 e 173). E não existe nesta matéria, uma liberdade de conformação do legislador, que pudesse limitar o âmbito do controlo da constitucionalidade: v. GOMES CANOTILHO, *A Concretização da constituição pelo legislador e pelo tribunal*, in *Nos Dez Anos da Constituição*, org. de JORGE MIRANDA, Lisboa, 1986, 364-368.

(140) KLAUS VOGEL, *Die Besonderheit...*, cit., 10-11; segundo KLAUS TYPKE/J. LANG, as normas que atribuem benefícios fiscais não são, materialmente, normas de Direito Fiscal: *Steuerrecht...*, cit., 18 e 530 ss.; entre nós, CASALTA NAVAIS, *Condições fiscais*, cit., 254-258.

(uns constituem também elementos do tipo do imposto, como, por ex., o princípio da capacidade contributiva contido no art. 107.º, n.º ..., da CRP, e outros não, como por ex. o princípio da descentralização territorial), cuja compatibilização com o princípio da legalidade terá de ser feita no caso concreto (141). Assim, como sugere entre nós ALBERTO XAVIER (142), da capacidade contributiva decorre uma exigência de tipificação tendencialmente absoluta (exclusiva) por lei, dos elementos do tipo de imposto, mas, por vezes, esse mesmo princípio da capacidade contributiva justifica a possibilidade de uma abertura das normas legais, decorrente de exigência próprias e autónomas (por ex., as cláusulas gerais anti-abuso, ou, eventualmente, cláusulas de equidade, como consta da legislação alemã). Neste caso, o princípio da legalidade, embora princípio positivo fundamental da nossa ordem jurídico-constitucional (143), paradigmático de uma ordem justa deve ceder relativamente perante o princípio da capacidade contributiva. Também a designada «reserva de norma autárquica» (SÉRVULO CORREIA), significa que o poder regulamentar das autarquias não está sujeito à legalidade substancial, sendo os seus regulamentos independentes e revertendo um significado diferente do poder regulamentar da Administração Central (144).

(141) Para uma crítica ao sentido dos tipos no Direito criminal, salientando que o valor da segurança e da confiança jurídicas não é o único a ponderar, concoredo com ele também o valor da justiça, CASTANHEIRA NEVES, *O Princípio...*, cit., 328 ss.; sobre a compatibilização dos princípios através de «operações de concordância prática» destinada à «máxima efectividade» de todos os princípios, v. KONRAD HESSE, *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, Heidelberg, 1993, 27; entre nós, GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Fundamentos...*, cit., 75.

(142) ALBERTO XAVIER, *Manual...*, cit., 120. V. também a jurisprudência e doutrina alemã neste sentido, referidos em JOHANNES BRINKMANN, *Tatbestandsmissigkeit...*, cit., 8.

(143) Sobre os princípios como «dimensões paradigmáticas de uma ordem constitucional justa», GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Fundamentos...*, cit., 71 e 72; GOMES CANOTILHO, *Constituição dirigente...*, cit., 281; CASTANHEIRA NEVES, *O Princípio...*, cit., 382 e 383.

(144) SÉRVULO CORREIA, *Legalidade...*, cit., 263, 264 e 280; FREITAS DO AMARAL, *Direito Administrativo*, cit., vol. III, 20-21.

4. CONCLUSÕES

O princípio da legalidade dos impostos, tal como decorre do nosso regime constitucional, não reveste uma natureza qualitativamente diferente do princípio da legalidade no Direito Administrativo.

A reserva de lei formal é, no caso do Direito Fiscal, uma reserva de acto legislativo nos termos dos arts. 168.º, n.º 1, al. i), e n.º 2, e 229.º, n.º 1, al. i), da CRP, ou seja, uma reserva de lei, de decreto-lei autorizado ou de decreto-legislativo regional nos termos da lei, quanto aos regimes especificamente regionais, e diz respeito apenas aos impostos, excluindo figuras afins.

Decorre do nosso entendimento sobre a tipicidade fiscal que a reserva absoluta de lei nas vertentes formal e substancial é afinal, ainda, uma legalidade relativa.

Embora aceitemos parcialmente a doutrina de ALBERTO XAVIER, quanto ao entendimento da tipicidade (*Tatbestandsmissigkeit*) como garante da legalidade, a verdade é que não nos parecem inequívocas as consequências retiradas destes princípios: apesar de o art. 106.º, n.º 2 ser uma «norma constitucional densa», o exclusivismo será uma exigência impossível de satisfazer, pela incontornável necessidade de uma actividade administrativa complementar, e devido à existência de outros princípios constitucionais que têm de ser identicamente ponderados. A tipicidade apenas garante uma actividade administrativa fundamentalmente vinculada, mas não um exclusivismo da lei formal.

A norma constitucional, segundo a qual pode haver recurso contencioso dos actos administrativos independentemente da sua forma, com fundamento em ilegalidade (art. 168.º, n.º 4, da CRP), não elimina a área de discricionariedade ou de livre apreciação permitida à Administração fiscal.

Da interpretação conjugada das várias alíneas do art. 106.º, do art. 168.º, n.º 1, al. i), e ainda do art. 107.º da CRP, podemos encontrar um critério de legalidade substantiva e material: todos os elementos fiscais referidos no art. 106.º, relacionados com a distribuição da carga tributária, devem respeitar a capacidade contributiva

(no caso das pessoas singulares) e a tributação do lucro real (no caso das pessoas colectivas).

Assim, todas as normas relacionadas directamente com a distribuição da carga de imposto bem como todas as normas que afectem as garantias dos contribuintes (processuais gratuitas e contentiosas, estando as garantias dos administrados já salvaguardadas no art. 268.º da CRP), estão sujeitas a uma densificação legal mais exigente (incluindo as normas de liquidação — como é o caso da liquidação adicional — e cobrança, quando relacionados com a distribuição de encargos e/ou com garantias do contribuinte), embora essa densificação dependa ainda da existência de outros princípios constitucionais que, ao serem objecto de ponderação, podem implicar limitações ao princípio da legalidade.