

CIÊNCIA E TÉCNICA FISCAL

Nº 379

JULHO-SETEMBRO DE 1995

BOLETIM

DA

DIRECÇÃO-GERAL DAS CONTRIBUIÇÕES E IMPOSTOS

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS

LISBOA

(1)

Fiscal utilizasse um critério de prevenção especial tendente à reposição da verdade fiscal e ao pagamento dos impostos e respectivos acréscimos legais pelo arguido e, por outro lado, recebido pelo Ministério Público o processo regularizado com a proposta de arquivamento, este último utilizasse um critério repressivo, inutilizando os referidos esforços conciliadores;

- d) *Por outro lado, parece-nos que é, além de ilegal até inconstitucional, o facto de o Ministério Público, no caso de o contribuinte infractor repor a verdade fiscal a solicitação da Administração Fiscal, nos termos do nº 1 do art. 26º do RJFNA na redacção inicial, vir a acusá-lo, servindo-se da prova assim obtida, em violação do direito constitucional ao silêncio do arguido, e a não se auto-incriminar;*
- e) *Em face do exposto, entendemos, que o nº 1 do art. 26º do RJFNA, na redacção inicial, apenas confere ao Ministério Público e ao Juiz poderes vinculados para controlarem a legalidade do processo de averiguações, verificando se ocorreram efectivamente, a reposição da verdade fiscal pelo arguido e o pagamento dos impostos e acréscimos legais em dívida, devendo propor e conceder, neste caso, o arquivamento do processo penal fiscal, sendo, porém, certo que, na redacção deste artigo dada pelo DL nº 394/93, de 24/11, estamos perante uma discricionariedade vinculada aos fins aí previstos;*
- f) *Efectivamente, apenas na redacção da parte final do art. 26º dada pelo DL 394/93 de 24/11 se admite a discricionariedade do arquivamento ponderando-se as exigências da prevenção e a gravidade do crime fiscal, pelo que, a contrário sensu, na redacção inicial, assim não sucede;*
- g) *Note-se, finalmente, que parece até não obstar ao arquivamento dos autos o não pagamento efectivo dos impostos e acréscimos legais, devidos a atrasos na liquidação respectiva imputáveis à própria Administração Fiscal, estando o arguido requerente a aguardar a notificação para o efeito, que, portanto, poderá ser feita nesta fase processual, entendendo-se que, neste caso, há «mora creditoris», não podendo o arguido devedor ser, por isso, penalizado.*

O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE FISCAL NA CONSTITUIÇÃO PORTUGUESA

ANA PAULA DOURADO

Assistente da Faculdade de Direito de Lisboa

Sumário: 1. O princípio da legalidade fiscal na Constituição de 1976: conceito e significado. 2. O objecto da reserva de lei: impostos e sistema fiscal. 3. A densificação da legalidade fiscal. 3.1. A tipicidade e o seu alcance. Colocação do problema a propósito do acto tributário. 3.1.1. A posição da doutrina. a) O artº 106º nº 2 CRP. b) O artº 106º nº 3 CRP. c) Os benefícios fiscais. d) Os elementos de conexão. 3.1.2. A jurisprudência. 3.1.3. Considerações críticas. 4. Elementos do tipo de carácter formal e elementos do tipo de carácter material. 5. Conclusões.

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 normas densificadoras, que pormenorizam o grau de exigência da relação de conformidade e compatibili-

⁽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 STÖBER, *Verwaltungsrecht I*, München, 1994, 348 ss. Sobre os diferentes planos da legalidade, ANDRÉ GONÇALVES PEREIRA, *Erro e ilegalidade do acto administrativo*, Lisboa, 1962, 43, 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.

dade entre a actividade administrativa e a lei fiscal ⁽²⁾, e cuja função é garanti-lo como um princípio de legalidade substancial ^(3, 4).

Aceitando a tendência contemporânea de distribuição policêntrica do

⁽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. artº 266º nº 2 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., 94 ss.; HARTMUT MAURER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 1992, München, 91 ss.; CHARLES EISENMANN, Le Droit administratif et le principe de légalité, Etudes et Documents, 1957, 26, 30, 31; acerca das concepções restritiva e ampliativa do princípio da legalidade, ANDRÉ GONÇALVES PEREIRA, Erro e ilegalidade..., cit., 19 ss., 37, 38, ss.; JOSÉ CARLOS MOREIRA, O Princípio da legalidade na administração, 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, 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, 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, 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, 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 Social Democrata (PSD) continham normas sobre a legalidade fiscal (reserva de lei) e apenas os projectos do PSD e do PCP (Partido Comunista Português) continham normas sobre a legalidade substancial, limitando-se os outros projectos mencionados a estabelecer a reserva de lei fiscal. A norma que contém os elementos do imposto a definir por lei proposta pelo PSD, elaborada por JORGE MIRANDA, está na base do artº 106º da Constituição de 1976, tendo desaparecido apenas a referência às «modalidades de cobrança» no nº 2 do artº 106º CRP e tendo sido acrescentada a referência à liquidação no nº 3 do artº 106º CRP: v. JORGE MIRANDA, Um Projecto de Constituição, Braga, 1975, 89, 90 (artsº 109º e 110º do Projecto).

A reserva de competência do parlamento, nos projectos do PSD 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, 469; e MANUEL PIRES, A Constituição de 1976 e a fiscalidade, Estudos sobre a Constituição, Lisboa, 1978, 2º vol., 423-428.

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 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 (artº 168.º n.º 1 i) 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 (artº 168.º n.º 1 e 2 CRP) ^(7, 8). E alargou essa reserva de lei a uma

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, 215; NUNO PIÇARRA, A Separação dos poderes na Constituição de 1976. Alguns aspectos. 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, nº 110, 32; do mesmo autor, A Competência legislativa no domínio dos impostos, Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 1988, vol. XXIX, 9, 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 e Fiscal, cit., parte II, 13, 14; e MANUEL PIRES, A Constituição de 1976 e a fiscalidade, 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, 236 e Os Princípios constitucionais da Administração Pública, 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,

tiva dos impostos ⁽²⁴⁾, não alteraram todavia, a formulação do princípio da legalidade, tal como consta dos arts.º 168º nº 1 i) e 106º ns.º 2 e 3 CRP ⁽²⁵⁾.

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⁾,

⁽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» (artº 106º nº 1 CRP); o imposto pessoal tenderia «a limitar os rendimentos a um máximo nacional, definido anualmente pela lei» (artº 107º nº 1 CRP 1976); o imposto sobre sucessões e doações tomaria «em conta a transmissão por herança dos frutos do trabalho» (artº 107º nº 3 CRP 1976); e o imposto sobre o consumo deveria ter por função «adaptar a estrutura do consumo às necessidades da socialização da economia» (artº 107º nº 4 CRP 1976), e ficavam isentos de imposto sobre o consumo «os bens necessários à subsistência dos mais desfavorecidos» (artº 107º nº 4 CRP 1976). No projecto de revisão constitucional que deu origem à revisão de 1982, altera-se («desideologiza-se») ligeiramente o artº 106º nº 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 artº 99º do projecto, 123, ss.. V. também SOUSA FRANCO, Sistema financeiro e constituição financeira no texto constitucional de 1976, *Estudos sobre a Constituição*, 1979, vol. 3º, 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, 276-279).

No projecto de revisão da Constituição em 1982, o nº 2 do artº 106º (que passaria a ser o artº 99º) seria alterado parcialmente: «os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa ou os seus limites, as isenções e outros benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes». No entanto, o nº 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, rec. 13575, Apêndice ao DR, 30 de Dezembro de 1993, 10 ss.; acórdão de 29 de Janeiro de 1992, rec. 13593.

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 artº 168º nº 1 CRP nem o artº 106º nº 2 CRP lhes fazem referência ⁽²⁸⁾.

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 cus-

⁽²⁷⁾ V. acórdão do Tribunal Constitucional 76/88, de 7/4/1988, proc. 2/87, 1ª Secção, BMJ nº 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 interceptador de esgotos») e que não viriam a beneficiar todos os consumidores, estaria sujeita ao princípio da legalidade. E ainda, acórdão do mesmo Tribunal, nº 277/86 de 8 de Outubro de 1986, processo nº 9/84, Acórdãos do Tribunal Constitucional, 1986, 8º 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, 239. Segundo o autor, estas estão sujeitas ao princípio constitucional da proibição do excesso (princípio da proporcionalidade). V. acórdãos do Tribunal Constitucional: nº 205/87 de 17 de Junho de 1987, processo nº 213/87, 2ª Secção, BMJ de Julho de 1987, 368, 216 ss.; nº 412/89 de 31 de Maio de 1989, Acórdãos do Tribunal Constitucional, 1989, 13º vol., tomo II, 1187 ss. (o «imposto de justiça» tem a natureza de taxa); nº 497/89 de 13 de Julho de 1989, Acórdãos do Tribunal Constitucional, 1989, 14º 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 nº 76/88, de 7 de Abril de 1988, processo 2/87, 1ª Secção, BMJ de Maio de 1988, nº 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 nº 412/89, cit. É duvidosa a argumentação utilizada no acórdão do Tribunal Constitucional nº 76/88, de 7 de Abril de 1988, processo nº 2/87, 1ª Secção, BMJ de Maio de 1988, nº 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, Estudos - Comemoração do XX Aniversário do Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1983, vol II, 573 ss..

tos), 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 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. artº 107º 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 artsº 106º nº 2 e nº 3 e 168º nº 1 i) CRP, anda associado ao princípio da tipicidade (*Tatbestandsmäßigkeit*).

⁽³²⁾ KLAUS VOGEL, *Vorteil...*, cit., 533-535. Cf., em sentido contrário, acórdão do Tribunal Constitucional nº 205/87 de 17 de Junho de 1987, proc. 213/87, 2ª Secção, BMJ de Julho de 1987, 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 sinalagma 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.

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

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

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 nº 2 do artº 106º CRP — como (um) a norma que contém (os) elementos essenciais do imposto (de qualquer 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 nº 3 do artº 106º 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 nº 2 do artº 106º 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 artº 106º nsº 2 e 3 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).

⁽³⁵⁾ KLAUS TIPKE, *Die Steuerechtsordnung*, 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, 338; e ainda, 284, 285, 311 e ss.; v. SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, cit., 108; JORGE MIRANDA, *A Competência...*, cit., 16, 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 ultteriores sub-distinções:

deve averiguar-se se os elementos enumerados no artº 106º nsº 2 e 3 CRP, realizada ou não a distinção mencionada (aplicação do princípio da tipicidade a um núcleo mais restrito do que o referido pela letra do artº 106º nsº 2 e 3 CRP, seja porque nem todos os elementos nele contidos são elementos do tipo, seja porque ademais, os elementos do tipo do artº 106º nsº 2 e 3 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») (*Totalvorbehalte*)⁽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 artº 106º nsº 2 e 3 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 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.

⁽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, 96; FRITZ OSSENBUHL, *Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes*, cit., para 61 ss.; CARL-EUGEN EBERLE, *Gesetzesvorbehalt und Parlamentsvorbehalt*, DÖV, Junho de 1984, 487 ss.; HANS HERBERT, Zur «Wesentlichkeitstheorie» des Bundesverfassungsgericht, DVBl, 1987, 24, 1241 ss.; MICHAEL KLOEPFFER, *Der Vorbehalt des Gesetzes im Wandel*, 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, Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Eduardo Correia, Coimbra, 1984, 309-311 e 347-349.

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

3.1.1. A posição da doutrina

a) O artº 106º nº 2.

Tendencialmente, a resposta da nossa doutrina é no sentido da exclusividade da lei (*Totalvorbehalt*), sempre que a norma diga respeito aos elementos mencionados no artº 106º nº 2 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 tributários 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 nº 3 do artº 106º determina que a liquidação e cobrança devem ser feitas nas formas prescritas na lei.

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

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

⁽⁴³⁾ Para uma crítica a esta concepção da legalidade, a propósito do Direito criminal e de objectivação dogmático-institucional», CASTANHEIRA NEVES, *O Princípio da legalidade criminal*, cit., 317, 318, 319, 320-322, 334, 335.

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

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 artº 106º nº 2 CRP, mais restrito nos seus termos do que a CRP de 1933.

As referências sobre o alcance do nº 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 cabe provar-se no nº 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 defendemos, 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 distintiva entre actos vinculados e actos discricionários (48), mas

(45) Segundo KLAUS VOGEL, Die Besonderheit des Steuerrechts, DSZ, 1977, nº 1-2, 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 imposto» e não quanto à liquidação e cobrança, CASALTA NABAIS, Contratos fiscais, cit., 223.

(47) CASALTA NABAIS, em 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 enquadrava 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 administrativa 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 Fis-

todos os autores aceitam os regulamentos complementares de leis (decretos-leis e decretos legislativos regionais)(49) definidores dos referidos elementos essenciais.

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 nº 2 do artº 106º 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 técnica, Parte II, 13 e 14; e sobre o alcance da reserva de lei e os poderes da Administração, em geral, ROGERIO SOARES, Princípio..., cit., 179, 181 ss, espec. 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, 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, 281).

(50) BARBOSA DE MELO, CARDOSO DA COSTA e VIEIRA E ANDRADE, Estudo e Projecto..., cit., 123 ss.: v. artº 99º nº 2 do Projecto. Embora este argumento seja falacioso por-

que 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 nº 48/84 de 31 de Maio de 1984, Acórdãos do Tribunal Constitucional 1984, vol. 3º, 7 ss..

(51) ALBERTO XAVIER, no Manual..., cit., 128, 129, 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 deter-

nica⁽⁵³⁾. Esta distinção, assente no entendimento de que a discricionariedade apenas diz respeito aos efeitos jurídicos⁽⁵⁴⁾, e desenvolvida 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⁾.

minação 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 CASALTA NABAIS, Contratos Fiscais, cit., 233.

⁽⁵³⁾ Sobre a distinção entre liberdade probatória e discricionariedade técnica, v. FREITAS DO AMARAL, Direito Administrativo, cit., vol. II, 174 e 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, Digesta, 1995, vol. I^o.

⁽⁵⁵⁾ SÉRVULO CORREIA, Legalidade..., cit., 322, 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 facilidade 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, 322, 323, 325, 329, 330, 331, 332, 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, da discricionariedade técnica. Mas enquanto ALBERTO XAVIER entende ser a discricionariedade técnica uma actividade vinculada – «discricionariedade de juízo, subsumtiva, cognitiva, vinculada ou submetida 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, 5.

b) O artº 106º nº 3 CRP

Segundo o nº 3 do artº 106º 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 nº 2, o legislador atribuiu no nº 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 nº 3 contrapõe os «impostos criados nos termos da Constituição», sendo a criação objecto de reserva de lei formal (artº 168º nº 1 i) CRP), à liquidação e cobrança desses impostos, os quais não constam dos elementos enumerados no nº 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» (artº 168º nº 1 i) e 106º nº 2 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 «criação dos impostos»; e, se para determinar o significado de lei e de reserva de lei, é necessário conjugar o artº 106º nsº 2 e 3 CRP com o artº 168º nº 1 i) 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

⁽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 artº 106º nº 2 CRP está abrangido pela reserva de lei parlamentar, «é a orientação razoável». PAMPLONA CORTE-REAL, Curso de Direito Fiscal, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, nº 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 nº 3 do artº 106º CRP, por contraposição ao nº 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.

⁽⁶¹⁾ Parece ser esta a interpretação dada por J. XAVIER DE BASTO e J.L. SALDANHA SANCHES ao artº 106º nº 3 CRP: O Novo regime..., cit., 12, 13, 15.

do artº 106º 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 artº 106º nº 2 CRP, da autoria de JORGE MIRANDA, incluía nos elementos a definir por lei, «as modalidades de cobrança» e no nº 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 nºs 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 artº 106º nºs 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 (artº 168º nº 1 i) CRP), e duas normas especiais sobre os impostos, e determinar o significado e função de ambas. Como defende FRITZ OSSENBUHL, a propósito dos 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 (artº 106º nºs 2 e 3 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 com-

(62) JORGE MIRANDA, Um Projecto de Constituição, cit., 90 (artº 110º nºs 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, artº 110º nº 2).

(63) FRITZ OSSENBUHL, 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 OSSENBUHL, Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes, cit., para 16 ss.

pletamente, 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 patrimoniais adicionais ou desagrvamentos para o sujeito passivo)?

Uma vez que os princípios da legalidade e tipicidade fiscal estão relacionados com a legitimização do órgão que decide sobre a repartição 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 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 artº 80º nº 1 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 nº 3 do mesmo artigo estabelece que os sujeitos passivos ou dependentes a seu cargo com um «grau de invalidez 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. artº 77º 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

(65) Neste segundo sentido, ROGÉRIO SOARES, O Princípio..., cit., 181, ss.; SÉRGIO VULO CORREIA, Legalidade..., cit., 337: o autor refere-se a uma proibição tendencial da discricionariedade; CASALTA NABALIS, Contratos Fiscais, cit., 260-265.

(66) Como reconhece CASALTA NABALIS, 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.

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

cem ao procedimento tributário, e por vezes a referência doutrinária e legal feita à liquidação engloba o lançamento (v. artsº 33 e 43 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.

Assim, por exemplo, o apuramento da matéria colectável pela Administração fiscal (lançamento), segundo métodos indicatórios (artsº 51º e 52º CIRCO), 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 (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, recai sobre o contribuinte o encargo de solicitar um reembolso que lhe é devido (72), a Administração está sujeita à reserva de lei parlamentar (73).

(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.

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

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

(72) XAVIER DE BASTO e J.L. SALDANHA SANCHES entendem porém ser necessária a lei do Parlamento ou autorização legislativa deste 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.

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 determinação do montante de imposto a pagar no caso concreto, diz respeito à técnica legislativa utilizável para regular uma e outra matéria 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 (Ermittlungsermessen) 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. artº 107º 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 artº 109º g) CRP, «receitas cessantes», alternativas à concessão de subsídios directos, e constituem um outro conjunto de normas de Direito

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

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

(76) KLAUS VOGEL, em *Die Besonderheit*, cit., 9.

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

Fiscal, as quais não são orientadas por critérios de capacidade contributiva, nem de tributação do rendimento acréscimo-patrimonial, mas sim, por finalidades de política económica (78): podem por ex., constituir um instrumento de consecução de incumbências prioritárias do Estado (artº 81º CRP). Mesmo que, imediatamente, 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 contra-posição 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-acréscimo 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 noutra grupo de normas pode variar ao longo do tempo (83): em todo o caso, quer o benefício fiscal, quer a subvenção são despesas financeiras.

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 artº 106º n.ºs 2 e 3, incluindo as garantias do contribuinte), e a função extra-fiscal – extra-redutiva – dos benefícios permite fundamentar uma atenuação do princípio da legalidade e uma abertura das normas legais (84).

(78) KLAUS VOGEL, Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes, in Handbuch des Staatsrechts, vol. IV, 50, 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..., 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, 261.

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

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

(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

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. artº 81º CRP), a atribuição de uma margem de livre decisão à Administração (85), limitada pelos «princípios da igualdade, proporcionalidade, justiça e imparcialidade» (artº 266º 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 benefícios fiscais suscitam nos dias de hoje, fundamentalmente, problemas de controlo das despesas do Estado, tal como é comprovado pelo artº 109º n.º 3 g) 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 artº 106º n.ºs 2 e 3, poderia ainda invocar-se a função redistributiva atribuída pelo legislador ao sistema fiscal (segundo o artº 106º n.º 1 CRP: «O sistema fiscal visa... uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza», e no artº 107º n.º 1 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 artº 107º n.º 4 CRP estabelece que: «A tributação do consumo visa adaptar a estru-

GOMES, Teoria geral dos benefícios fiscais, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, nº 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 OSSENBÜHL, Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes, cit., 19 ss.; e PAUL KIRCHHOF, Hervorbringen von Normen und sonstigen recht durch die Finanzbehörden, StW, 1975/4, 364, 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, 339.

(86) Acórdão do STA de 15 de Janeiro de 1992, recurso 13575, 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, 183; v. SÉRVULO CORREIA, Legalidade..., cit., 88 ss.; HANS HEINRICH RUPP, Grundfragen der heutigen Verwaltungsrechtslehre, 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 QUEIRO, O Poder discricionário da Administração, Coimbra, 1944, 140.

tura 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 objectivo é a arrecadação de receitas, o que não acontece no caso dos benefícios fiscais.

Sempre que as leis prossigam objectivos 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⁾.

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 esta-belecimento 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.

⁽⁸⁸⁾ Sobre as diferentes técnicas de atribuição de discricionariedade, v. DAVID DUARTE, *Procedimentalização...* cit., 351 ss. e 362 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).

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, 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, consuetiva 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 outros 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, rela-

⁽⁹¹⁾ Ainda que haja excepções: v. acórdão do STA, rec. nº 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 LAFUENTE, *Derecho Tributario*, cit., 46-48 e FERNANDO SAINZ DE BUJANDA, *Lecciones 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. 1º, 531-532, 534; DAVID DUARTE, *Procedimentalização*, participação e fundamentação: para uma concretização do princípio da imparcialidade administrativa como parâmetro decisório, vol 2º 336,337, 348.

⁽⁹³⁾ Igualmente para uma crítica a este entendimento, CASTANHEIRA NEVES, O Problema da discricionariedade... cit., 582; SÉRVULO CORREIA, *Legalidade...*, 319; DAVID DUARTE, *Procedimentalização...*, 351.

tivamente 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⁾, o que corresponde à ideia tradicional de discricionariedade de efeitos jurídicos (*Rechtsfolgeermessen*), pois os elementos relativos à liquidação não estariam sujeitos a reserva de lei. Nenhuma menção é feita ao artº 106º nº 3 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 *Tatbestandermessen*) 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., artº 18º do Código do Imposto de Transacções e artº 138º para 3º 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.

⁽⁹⁴⁾ V. Acórdão do STA, recurso 5210, de 24 de Maio de 1989, Fisco 19, 1990, 35, ss.

⁽⁹⁵⁾ V. Acórdão do STA, rec. nº 3618, de 7 de Outubro de 1987.

⁽⁹⁶⁾ Acórdão do STA, rec. nº 1709, de 29 de Abril de 1981.

⁽⁹⁷⁾ V. Acórdão do STA, recurso 11910, Fisco 31, 1991, 35 ss.

As normas desses Códigos hoje revogados, acerca da inimpugnabilidade de actos de avaliação da matéria tributável, foram eliminadas da legislação em vigor. Algumas das normas que continham conceitos indeterminados, das quais a jurisprudência derivava uma margem de livre apreciação ou discricionariedade, como por exemplo, a dedutibilidade de custos ou perdas (cf. artº 26º 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. artº 23º CIRC). Outras normas persistem ainda, relativas aos elementos essenciais do imposto referidos no artº 106º nsº 2 e 3 CRP, cujo elevado grau de indeterminação é de duvidosa constitucionalidade (por ex. o artº 52º CIRC e 59º nº 4 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 actividade discricionária⁽⁹⁸⁾. Perante a amplitude das matérias objecto de reserva de lei (106º nº 2 e 106º nº 3 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 (artº 268º nº 3 CRP)⁽⁹⁹⁾, e, eliminada na revisão de 1989, a referência à definitividade e executoriedade dos actos, é legítimo perguntarmonos se não têm estado os tribunais a aplicar normas inconstitucionais (e cf. o artº 118º nsº 1 e 2 CPT).

Aliás, a questão da constitucionalidade punha-se também relativamente à Constituição de 1933⁽¹⁰⁰⁾, pois os impostos já eram objecto de reserva de lei do Parlamento e do Governo, e a revisão de 1971 consagrou no seu artº 8º nº 21, a garantia de recurso contencioso.

⁽⁹⁸⁾ SÉRVULO CORREIA, *Legalidade...*, cit., 325 ss, 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, Nos Dez Anos da Constituição*, Lisboa, 1986, 277 ss.; FREITAS DO AMARAL, *Direitos fundamentais dos administrados, 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» (artº 1º nº 1 e 2 da Lei 3/74), devendo as suas disposições ser interpretadas, na parte em que subsistissem, e as suas lacunas ser integradas de acordo com aqueles princípios (artº 1º nº 3 da Lei 3/74); JORGE MIRANDA, *A Revolução de 25 de Abril e o Direito Constitucional*, Boletim do Ministério da Justiça, nº 242, 1975, 20-30, e do mesmo autor, *A Constituição de 1976...*, cit., 54 ss.

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 artº 138º para 3º 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 artº 138º nº 1 CCI, diz respeito aos casos de «verdadeira discricionariedade técnica ou margem de livre apreciação»: é o caso da decisão da DGCI relativa às correcções necessárias à determinação do lucro tributável, nos termos do artº 51º-A 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.

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 artsº 106º nsº 2 e 3 e 168º nº 1 i) 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

(101) Fisco nº 1, 1988, 25 ss..

(102) Fisco nº 40, 1992, 41 ss..

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 artº 8º nº 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 artº 8º nº 21 da CRP de 1933 (revisão de 1971), o autor aceita que a determinação do quantitativo (por ex. 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⁾.

A constitucionalização expressa de uma reserva de lei fiscal, mesmo nos estritos termos do artº 106º nsº 2 e 3 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 nsº 2 e 3 do artº 106 CRP, considerando que apenas a criação dos impostos e os elementos referidos no nº 2 constituem matéria da exclusiva competência do parlamento, enquadrando o nº 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 artº 106º nº 2 CRP, não considera inconstitucional uma autorização legislativa concedida pela Assembleia da República, a qual atribui amplos poderes

(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, 531 ss.; PAUL KIRCHHOF, Hervorbringen..., cit., 360-362, e, entre nós, VIEIRA DE ANDRADE, Direito Administrativo e Fiscal, cit., Parte II, 3, 15-16; CASALTA NABAIS, Contratos fiscais, cit., 221-ss, espec. 222, 234-236, 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, 376.

(106) Acórdão do Tribunal Constitucional nº 205/87, de 17 de Junho de 1987, processo nº 213/87, 2.ª Secção, 205 ss..

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

A legalidade fiscal são geralmente associadas pela doutrina, cumulativamente ou não, a inadmissibilidade de discricionariedade quanto aos elementos essenciais do imposto (incidência, agravamento 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 autorizem juízos de equidade (111).

(107) Acórdão do Tribunal Constitucional nº 358/92, processo 120/92, de 11 de Novembro de 1992, DR de 26 de Janeiro de 1993, I Série, 324, 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 finanzrechtlichen Gesetzesvorhalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, Berlin, 1973, cap. 1 e cap. 2 para 1-4; podemos fazer uma distinção entre a legalidade dos regulamentos (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, 47, ss.

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

(111) Por todos, KLAUS TIPKE, Die Steuerechtsordnung..., cit., 161 e 162; PAPIER, Die finanzrechtlichen..., 171 ss.

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 discricionariedades» (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 discricionariedade inclui uma

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

(113) PAUL KIRCHHOF, Hervorbringen..., 361; VIEIRA DE ANDRADE, Direito Administrativo e Fiscal, cit., Parte II, 16; CASALTA NABAIS, Contratos fiscais, cit. 227, 233, 234, 249, 250; ANTÓNIO LOBO XAVIER, O Orçamento como lei..., cit., 23; DIOGO LEITE CAMPOS, Evolução e perspectivas do Direito Fiscal, Revista da Ordem dos Advogados, 1983, 670, 671. Aceitando uma abertura da norma quanto às consequências, JOHANNES A. BRINKMANN, Tatbestandsmäßigkeit..., cit., 10; sobre a evolução do entendimento dos conceitos indeterminados, quanto à atribuição de poderes discionários ou não, HANS-UWE 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 indrizzo, 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 discionários, 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, 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 e ss. O autor retira 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 descober imediatamente, directa e exclusivamente o conteúdo que, deste modo é lógica e conceitualmente unívoco» (idem, 334). V. porém a crítica à aplicação substitutiva do Direito, formulada entre nós já em 1967 por CASTANHEIRA NEVES e agora reeditada: O Problema da discricionariedade, in Digesta, vol. 1º, 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

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 excluída do controlo jurisdicional, correspondente a uma distinção rígida entre actos vinculados e actos discricionários, pois, como é actualmente aceite, estes estão sujeitos a limites externos (os limites do poder concedido pela norma estão traçados) e internos que permitem o seu controlo (nomeadamente, através dos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça e da imparcialidade (artº 266º CRP) ⁽¹¹⁶⁾; também a discricionariedade ⁽¹¹⁷⁾ está pois sujeita à legalidade em sentido amplo ⁽¹¹⁸⁾, embora a intensidade do controlo judicial seja diferente em função da essencialidade da matéria e por menorização 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 deci-

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 NABAI, *Contratos fiscais*, cit., 222-223: o autor invoca a existência de outros princípios constitucionais que devem ser tomados em 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 KIRCHHOF, *Hervorbringen...*, cit., 364 ss.

⁽¹¹⁶⁾ SÉRVULO CORREIA, *Legalidade...*, cit., 313; DAVID DUARTE, *Procedimental-*zação... 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, 294.

⁽¹¹⁸⁾ ROGÉRIO SOARES, *Princípio...*, cit., 191; SÉRVULO CORREIA, *Legalidade...* cit., 339; DAVID DUARTE, *Procedimentalização...*, cit., 336, 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, 28 (v. a referência à decisão do Bundesverfassungsgericht de 1978).

ção» ⁽¹²⁰⁾, não se conseguindo evitar por vezes a utilização de conceitos indeterminados ^(121 122).

No que diz respeito ao nosso regime, também no âmbito exterior aos elementos considerados pela nossa doutrina como elementos do tipo de

⁽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, avaliação 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 NABAI, *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, 333); o autor refere-se a um duplo grau de abertura da norma. É 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...*, 322; FREITAS DO AMARAL, *Direito Administrativo*, cit., vol. II, 165, 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 confirmem 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 rechtsstaatlicher und verfassungsrechtlicher Sicht*, 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, 336, ss..

imposto (artº 106º n.º 2 CRP), sujeitos a densificação obrigatória, esta abertura dada pela lei suscita ainda alguma controvérsia, não sendo unanimemente admitida (123 124).

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 (125), a eficácia/importância atribuída ao princípio da legalidade, enquanto garante dos direitos dos cidadãos (126), bem como o entendimento acerca das competências e respectiva divisão de poderes (127), ainda que esta seja elaborada com a finalidade de assegurar os direitos daqueles, condicio-

(123) 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 SANCHES, O Novo regime..., cit., a liquidação e a cobrança também não podem ser objecto de abertura normativa.

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

(125) Fundamentando a exigência do princípio da legalidade tributária nas exigências res- tritíssimas 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 sujei- tas a tributação e a sua exclusividade na determinação destes - ALBERTO XAVIER, Con- ceito..., 322 e 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, natural- mente, 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, 329.

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

(127) RAINER PROKISCH, Die Justizialität..., cit., ; ROGÉRIO SOARES, Princípio..., cit., 179, fazendo uma referência aos defensores de uma «reserva total» da lei, e aos defenso- res da Administração com um poder independente, e pronunciando-se a favor de uma Admi- nistração 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, 330. Sobre a reserva de lei como um problema de repartição de competências, FRITZ OSSENBUHL, Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes, cit., para 7 e 8.

nam e determinam a resposta ao problema em análise. Entre nós, como foi devidamente assinalado, a questão não diz respeito à distribuição de compe- tências entre governo e parlamento, mas entre executivo e legislativo 128. 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 apli- cação da norma fiscal, desqualifica funcionalmente o princípio da legalidade, deixando aberta ao executivo para interferir na esfera patrimonial do contri- buinte, com fundamento noutros princípios constitucionais.

Quando se aceita que as funções executivas complementem e aprofun- dem o regime legal, a realização da democracia e da segurança jurídica já não são monopólio da lei (129), e menos ainda do parlamento (130).

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 (131) e à Constituição (132)), e é através da concreta com- patibilização dos dois aspectos integrantes do Estado de Direito hodierno, que podemos chegar a algumas conclusões.

Assim, a utilização de conceitos indeterminados 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 (133), mas a reserva de lei deve garantir que não seja atribuída uma margem demasiado ampla de decisão (134).

(128) Embora o princípio da legalidade só mantenha o seu significado se as matérias fun- damentais do Estado de Direito estiverem na reserva de competência do parlamento: SÉR- VULO CORREIA, Noções..., cit., 235, 236.

(129) Sobre a crise da lei e do «paradigma legalista», ANTÓNIO HESPANHA, A Pers- pectiva histórica e sociológica, A Feitura das Leis, Lisboa, 1986, vol. II, 61 ss.

(130) PAUL KIRCHHOF, Hervorbringen..., cit., 360 (embora, segundo o autor, as exi- gências 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 Steuerschuldordnung..., cit., 152, 169; entre nós, v. a favor da Administração como um poder independente, ROGÉ- RIO SOARES, Princípio, 179 ss; ANTÓNIO 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, Legali- dade..., cit., por ex. 284 ss., 294 ss., 309 ss.;

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

(132) PAUL KIRCHHOF, Hervorbringen..., cit., 360.

(133) RAINER PROKISCH, Die Justizialität..., cit., 124 ss. Embora esse controlo tenha limites, sob pena de haver uma substituição de juízos.

(134) No sentido de um controlo tendencialmente total pelos tribunais, KLAUS TIPKE,

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 (135); por isso, existe um limite dirigido ao legislador, quanto à utilização de conceitos indeterminados (136), porque a lei deve configurar a situação com um grau de certeza e determinabilidade correspondente às exigências do artº 106º nsº 2 e 3 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 (137), pode ser averiguada a constitucionalidade de normas que ponham em causa, pela sua vaguidade, a possibilidade de controlo judicial (138). Assim, diferentes são as exigências da legalidade substancial quando não estão em causa os elementos essenciais dos impostos, e as exigências de segurança jurídica com eles relacionadas. Embora os nsº 2 e 3 do artº 106º CRP substancializem a legalidade exigida no artº 168º nº 1 i) CRP, já referimos que a determinação desses elementos não tem de ser realizada exclusivamente por lei. 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 (139).

Die Steuerrechtsordnung, cit., 169, 171, 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.

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

(136) FRITZ OSSENBUHL, Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes, cit., para. 22-24.

(137) Como assinalámos anteriormente a propósito da liquidação, cobrança (artº 106º nº 3 CRP) e benefícios fiscais: v. ROGÉRIO SOARES, Princípio..., cit., 181; SÉRVULO CORREIA, Legalidade..., cit., 310 ss.

(138) V. KLAUS TIPKE, 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, 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, Nos Dez Anos da Constituição, org. de JORGE MIRANDA, Lisboa, 1986, 364-368.

(139) KLAUS VOGEL, Die Besonderheit..., cit., 10-11; segundo KLAUS TIPKE/ J. LANG, as normas que atribuem benefícios fiscais não são, materialmente, normas de Direito

4. Elementos do tipo de carácter formal e elementos do tipo de carácter material.

Se a legalidade substancial «postula uma lei que contenha a disciplina da matéria a que se reporta o poder atribuído» (140), ela implica uma densificação (ou tipicidade, no sentido de «*Tatbestandsmäßigkeit*»), mas não significa nem impõe a materialidade dos critérios densificadores que ordenam as relações entre poder legislativo e poder executivo, pelo que alguns «*elementos essenciais*» do tipo de imposto, explicitados ou não constitucionalmente, podem constituir critérios ordenadores de natureza formal (141).

Cabe ao intérprete, maxime ao legislador enquanto poder hetero-vinculado (142), determinar se existem, e, em caso afirmativo, quais as normas constitucionais que fazem referência aos elementos essenciais do tipo de imposto, sujeitos a reserva de acto legislativo: os elementos de carácter formal e os elementos de carácter material que densificam o princípio da legalidade, e que podem ser, por seu turno, princípios constitucionais (143) (144).

Não parecem existir dúvidas que o legislador constituinte português optou por consagrar, no artº 106º nsº 2 e 3 CRP, parâmetros que contribuem para definir o tipo de imposto, contendo este artigo alguns dos elementos do imposto que o Estado de Direito liberal considera necessários (e suficientes) para proteger da administração a esfera patrimonial do indivíduo («elementos essenciais de carácter formal»).

Fiscal: Steuerrecht..., cit., 18, 530, ss; entre nós, CASALTA NABAIS, Contratos fiscais, cit., 254-258.

(140) V. SÉRVULO CORREIA, supra nota 2.

(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, concorrendo com ele também o valor da justiça, CASTANHEIRA NEVES, O Princípio..., cit., 328 ss..

(142) GOMES CANOTILHO, Constituição dirigente..., 60: «deve-se deixar de...colocar o intérprete como centro de investigação e considerar o legislador, na qualidade de «expedidor» normativamente vinculado das normas a interpretar, como instância decisiva do processo concretizador»; v. também, 63 ss..

(143) Tendo em conta que a Constituição é um «sistema interno» composto por princípios estruturantes, princípios constitucionais gerais, princípios especiais e regras, é frequente a existência conjugada de princípios e sub-princípios e regras concretizadores dos primeiros. O princípio da legalidade é um princípio densificador do princípio do Estado de Direito e densificado por seu turno por outros princípios e regras: GOMES CANOTILHO, Direito Constitucional, cit., 180, 181, 182.

(144) Os quais, se têm de estar positivados na Constituição, não têm de estar consagrados de «forma simplesmente declarativa»: GOMES CANOTILHO, Constituição dirigente..., cit., 278.

Podé sempre dizer-se que, em sede de discussão «de jure constituendo», e tendo em conta as soluções do Direito comparado, não é pacífico o entendimento acerca dos elementos que definem (devem definir) o tipo de imposto (145). Por exemplo, segundo VIEIRA DE ANDRADE e CASALTA NABAIS, terá sido demasiado restritiva a opção constitucional no que diz respeito à incidência e aos benefícios fiscais (146).

Mas, na verdade, não se tem questionado se todos os elementos do artº 106º nº 2 CRP constituem elementos do tipo (por ex. os benefícios fiscais e as garantias do contribuinte, embora a legalidade, quanto a estas deva ser, naturalmente, muito estrita), nem se existem outras normas constitucionais que, por conterem princípios materializadores da legalidade fiscal, devem ser igualmente ponderadas para definir o tipo legal, mesmo que conduzam a uma «deslocação compreensiva» (147) do entendimento atribuído à legalidade dos impostos.

Com efeito, no caso de a Constituição consagrar a legalidade substancial (dirigida à determinação do tipo) através de diferentes elementos e de elementos-princípios, uns que consagram a legalidade fiscal na vertente tradicional do Estado de Direito liberal, e outros que estão relacionados com o Estado de Direito social (148), é através da sua compatibilização (através de «operações

(145) Por ex., ALBERTO XAVIER adopta um conceito amplíssimo de tipo de imposto que abrange todos os elementos que concorrem para definir, em abstracto, o montante do imposto a pagar por cada sujeito passivo: Conceito... cit., 342: «existiria discricionariedade quanto ao conteúdo se a lei autorizasse a Administração, na prática do acto tributário, a exercer uma liberdade de escolha referente a qualquer dos elementos que concorrem para, em abstracto, definir a prestação tributária individual. Uma autorização desta espécie seria porém inconstitucional e isto precisamente por brigar contra o princípio da legalidade na sua expressão de reserva absoluta de lei ou de tipicidade, contido no para 1º do artº 70º CR» (CRP de 1933). O autor refere-se ainda a um princípio do exclusivismo resultante da tipicidade (por ex. 343): «os tipos tributários contêm uma descrição completa dos elementos necessários à tributação...» e conclui que «em princípio, a discricionariedade não ocupa qualquer lugar no conteúdo do acto tributário» (344).

(146) VIEIRA DE ANDRADE, Direito Administrativo e Fiscal..., cit., Parte II, 16; CASALTA NABAIS, Contratos fiscais, cit., 221, ss.

(147) GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, Fundamentos da Constituição, Coimbra, 1991, 74.

(148) Sobre o artº 106º nº 2 CRP como um reflexo ainda do Estado liberal, CASALTA NABAIS, Contratos fiscais, cit., 222. Quanto aos princípios relacionados com o Estado social, estamos a pensar no princípio da capacidade contributiva que, embora consagrada nas constituições liberais, não tinham o significado de «igualdade material» que hoje lhe é atribuído. Para uma apreciação do princípio da legalidade e sua compatibilização com os princípios do Estado social, nomeadamente, através da admissibilidade de uma abertura normativa e de cláusulas gerais, no âmbito do Direito Criminal, CASTANHEIRA NEVES, O Princípio..., cit., 329.

de concordância prática» destinada à «máxima efectividade» de todos os princípios (149), ou de operações de ponderação e de esclarecimentos no sentido bi-unívoco (150), que o intérprete chega ao tipo (151).

Por outro lado, o princípio da legalidade, embora princípio positivo fundamental da nossa ordem jurídico-constitucional, paradigmático de uma ordem justa (152) (expressão da «justiça protectiva» (153), e com «força normativo-constitucional» (154)), pode, em certos casos, ceder relativamente, perante outros princípios constitucionais. Uma vez que o princípio da legalidade institucionaliza um sistema de garantias, ele próprio é um princípio formal (155) (no sentido em que postula uma determinada forma, embora revestido de materialidade). Ora, esses outros princípios constitucionais, em regra funcionam como sub-princípios concretizadores, mas por vezes — digamos, excepcionalmente — postulam soluções opostas (é o caso dos princípios da capacidade contributiva e da tributação do lucro real (156); e de princípios do mesmo

338, ss. V. também, A. L. SOUSA FRANCO, A Revisão da constituição económica, Revista da Ordem dos Advogados, 1982, ano 42, 604-605.

(149) KONRAD HESSE, Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Heidelberg, 1993, 27; entre nós, GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, Fundamentos..., cit., 75.

(150) GOMES CANOTILHO, Direito Constitucional, cit., 182.

(151) R. DWORIN: ao contrário das regras que ou são válidas e portanto aplicáveis, ou não são válidas (all-or-nothing fashion), os princípios relevantes devem ser tomados em conta, através do seu peso relativo, mesmo que se intersectem: Is Law a system of rules?, The Philosophy of Law, ed. R. Dworkin, Oxford, 1977, 45-48.

(152) Sobre os princípios como «dimensões paradigmáticas de uma ordem constitucional justa»; GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, Fundamentos..., cit., 71 e 72. O princípio da legalidade é também um sub-princípio do Estado-de Direito: Idem, 73.

(153) CASTANHEIRA NEVES, O Princípio..., cit., 381.

(154) GOMES CANOTILHO, Constituição dirigente..., cit., 281: o princípio da legalidade, como princípio-garantia, tem uma densidade de norma jurídica, diferente da densidade dos princípios abertos (segundo a distinção de LARENZ), e por isso não pode ser posto em causa ou esvaziado de conteúdo. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, Fundamentos..., cit., 73, 183.

(155) CASTANHEIRA NEVES, O Princípio..., cit., 382, 383.

(156) No Direito internacional fiscal, por ex., a tributação do lucro de uma multinacional segundo o princípio das «entidades independentes» («arm's length»), tem por fundamento a tributação do lucro efectivamente obtido por cada uma das entidades económicas na verdade pertencentes economicamente à mesma sociedade-mãe, mas como se fossem entidades economicamente independentes (v. ALBERTO XAVIER, Direito tributário internacional, cit., 426-428, SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, Köln, 1993, 646 e 774; KLAUS VOGEL e CO-AUTORES, Double taxation conventions, A Commentary to the OECD-, UN- and US model conventions for the avoidance of double taxation of income and capital, Deventer, Boston, 1991, comentário ao artº 9º nº 1, para 27-39). Ora, a tributação do lucro real implica uma

tipo ou não, que podem conduzir a soluções incompatíveis com as exigências resultantes do princípio da legalidade (é o caso da descentralização autárquica) (157)).

a) As exigências de materialidade no Direito Constitucional Fiscal não são, nem na nossa Constituição, nem em outros ordenamentos homólogos contemporâneos, reconduzíveis à lei material no sentido que lhe era conferido no Estado liberal. Lei em sentido material era a norma relativa ao estatuto jurídico-privado do cidadão (158) (159), e, segundo outra definição desta aproximação, a norma de Direito Privado reguladora dos direitos individuais de liberdade e propriedade (160), e ainda, segundo uma terceira orientação, a norma geral e abstracta (161) (162), para a qual era exclusivamente competente o poder soberano.

O princípio da igualdade nos ordenamentos fiscais contemporâneos não

tarefa administrativa segundo o «princípio das entidades independentes», sendo discutível que essa actividade respeite o princípio da legalidade quanto aos elementos do tipo do imposto.

(157) GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, Fundamentos..., cit., 74; VIEIRA DE ANDRADE, Direito Administrativo e Fiscal, cit., Parte II, 93, 14, 15.

(158) D. JESCH, Gesetz und Verwaltung, cit., 1, 12; segundo LABAND e JELLINEK, a lei material é definida tendo em conta o fim, sendo lei material a que regula as relações entre sujeitos privados; JORGE MIRANDA, Funções..., cit., 164.

(159) A norma de Direito Público abrangia apenas as relações entre o Estado e os particulares, ficando as restantes matérias excluídas do Direito: SÉRVULO CORREIA, A Legalidade..., cit., 80, nota 131; ROGÉRIO SOARES, Interesse público..., cit., 69-76.

(160) D. JESCH, Gesetz und Verwaltung, cit., 12; HANS-JÜRGEN PAPIER, Die finazrechtlichen ..., cit., 14, 15; CASTANHEIRA NEVES, O Instituto..., cit., 569-570; ROGÉRIO SOARES, Sentido e limites da função legislativa no Estado contemporâneo, A Feitura das Leis, Lisboa, 1986, vol. II, 437-439; ALBERTO XAVIER, Conceito..., cit., 287.

(161) D. JESCH, Gesetz und Verwaltung, cit., 10, 11: a materialidade da lei deve ser encontrada, tendo em conta o desenvolvimento histórico do conceito, as teorias prevalentes, a situação política e o local;

GOMES CANOTILHO, Direito Constitucional, cit., 898; CASTANHEIRA NEVES, O Instituto..., cit., 576. Em sentido contrário, na Constituição da República portuguesa anotada, GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA referem que os impostos, como «uma das poucas obrigações públicas dos cidadãos constitucionalmente consagradas», estão sujeitos aos princípios da generalidade e igualdade, consagrados a propósito dos direitos fundamentais (anotação ao artº 106º CRP, ponto VII, 459); cf. JORGE MIRANDA, Sentido e conteúdo da lei como acto da função legislativa, Nos Dez Anos da Constituição, Lisboa, 1986, 177 ss..

(162) D. JESCH, Gesetz und Verwaltung, cit., 13, 14: «A primeira concepção diz respeito às relações de Direito Privado, à segunda concepção estão subjacentes relações de Direito Público, e a terceira pretende estabelecer uma classificação teórica para todos os actos do Estado».

decorre também da ultrapassada concepção dos impostos distribuídos segundo a igualdade de sacrifícios ao qual corresponderiam utilidades (163).

No nosso ordenamento, a lei de imposto reveste as exigências da materialidade contidas na previsão dos vários números do artº 107º CRP e, se se demonstrar que a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas, assim como a repartição justa do rendimento, incorporem parâmetros materiais vinculativos do legislador, cada lei de imposto deverá outrossim ser compatível com o artº 106º nº 1 CRP (164).

O artº 107º CRP, como argumentaremos de seguida, a propósito da análise de cada um dos seus números, contém normas conformadoras do princípio da capacidade contributiva. Este princípio, generalizadamente recebido pelos ordenamentos do Estado de Direito social e diversamente concretizado, não é porém autonomizado como tal pela nossa Constituição, pois a densificação normativa é realizada, prescindindo da consagração expressa-declarativa do princípio (165).

A tributação segundo a capacidade contributiva (166), concretiza a igualdade fiscal e materializa a legalidade, pois constitui um parâmetro normativo com a função ordenadora de limitar juridicamente o poder legislativo, relativamente ao objectivo último de arrecadação de receitas (167).

(163) HANS-WOLFGANG ARNDT, Gleichheit im Steuerrecht, NVwZ, 1988, nº 9, 790, 791; KLAUS TIPKE, Über Steuergerechtigkeit in Steuergesetzgebung, Steuerverwaltung und Steuergerichtsbarkeit, StuW, 1980, nº 4, 287, e Steuerrecht-Chaos, Konglomerat oder System? StuW, 1971, nº 1, 7 ss.; KLAUS VOGEL, Die Besonderheit..., cit., 6-8.

(164) Na versão original e na versão de 1982, o artº 106º nº 1 da Constituição de 1976 referia-se ao objectivo da «repartição igualitária da riqueza e dos rendimentos» (italico nosso), e à satisfação das necessidades financeiras do Estado» (italico nosso), embora no projecto de revisão de 1982, tivesse sido proposto substituir estas expressões pela «redistribuição da riqueza e dos rendimentos em ordem à igualdade económica» e «necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas» (italicos nossos). Segundo os comentários de BARBOSA DE MELO, no texto da norma, as finalidades fiscais deveriam ser referidas em primeiro lugar (tal como conta do texto resultante da revisão de 1989), e só em segundo lugar as finalidades extra-fiscais do imposto, e a alteração do texto no sentido da redistribuição com vista à igualdade económica seria um objectivo redistributivo menos radical, porque relacionado com a «igualdade de oportunidades» (BARBOSA DE MELO, CARDOSO DA COSTA e VIEIRA DE ANDRADE, Estudo e Projecto..., cit., 124). A alteração não foi introduzida em 1982, e em 1989 consagrou-se antes a «repartição justa do rendimento», mas temos dúvidas sobre a relevância da alteração que se propunha, que não nos parece significativa.

(165) Considerando que a Constituição não consagra o princípio da capacidade contributiva, SOUSA FRANCO, Sistema financeiro..., cit., 537.

(166) V. ALBERTO XAVIER, Conceito..., cit., 279, onde o autor relaciona directamente o conteúdo material do Estado de Direito ao princípio da igualdade tributária e ao princípio da capacidade contributiva.

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

A legalidade fiscal reveste assim uma dimensão substantivo-teleológica, modeladora da reserva de lei formal, porque a lei formal não é já a lei do soberano, mas a lei dos órgãos a quem é constitucionalmente conferido o poder legislativo, lei formal essa vinculada aos critérios densificadores da capacidade contributiva e das garantias do contribuinte.

E os problemas colocados pela dimensão material do princípio da legalidade formal e/ou substancial, não se reduzem à questão da legalidade administrativa, porque o princípio da legalidade potencia a existência de leis inconstitucionais, ou seja, adquire uma vertente de potencial conflito entre poder constituído e poder constituinte⁽¹⁶⁸⁾, consubstanciando uma exigência de subordinação ao Direito⁽¹⁶⁹⁾.

No que diz respeito ao imposto sobre o rendimento pessoal, no artº 107º nº 1 CRP parece estar consagrado, ainda que de forma não declarativa, o princípio da capacidade contributiva, uma vez que esse imposto «será único e progressivo», e terá em consideração as «necessidades e rendimentos do agregado familiar» (artº 107º nº 1 CRP)⁽¹⁷⁰⁾. A densificação legislativa das «necessidades e rendimentos do agregado familiar», independentemente do número de pessoas que o compoñham, far-se-á não só através da unicidade e da progressividade, mas também através de deduções, isenções e exclusões, sempre que estes instrumentos estejam relacionados com o correcto apuramento da capacidade económica (deduções de despesas de saúde, exclusão de tributação de rendimentos abaixo de um nível considerado como «mínimo de existência», etc).

Quer o imposto pessoal (artº 107º nº 1 CRP), quer o imposto sobre sucessões e doações (artº 107º nº 3 CRP) devem contribuir para a igualdade entre os cidadãos⁽¹⁷¹⁾: embora o legislador constituinte tenha recorrido a conceitos indeterminados⁽¹⁷²⁾, e que conferem às normas em causa carácter programá-

⁽¹⁶⁸⁾ GOMES CANOTILHO, Constituição dirigente..., 63, 68; PAUL KIRCHHOF, Hervorbringen..., cit., 360; FRITZ OSSENBUHL, Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes, cit., para 2 e 3.

⁽¹⁶⁹⁾ V. por ex., FREITAS DO AMARAL, Direito Administrativo, vol. II, cit., 53, 54.

⁽¹⁷⁰⁾ Na versão de 1976, alterada em 1982, o imposto sobre o rendimento pessoal tenderia ainda «a limitar os rendimentos a um máximo nacional, definido anualmente por lei» (artº 107º nº 1 CRP). O restante texto da norma era idêntico ao actual.

⁽¹⁷¹⁾ Na versão de 1976, o nº 3 do artº 107º CRP estabelecia ainda que o imposto sobre sucessões e doações tomasse em conta «a transmissão por herança dos frutos de trabalho», comando que seria muito dificilmente concretizável (v. BARBOSA DE MELO, Estudo e Projecto..., cit., 128) quer pelo legislador, quer pela administração fiscal.

⁽¹⁷²⁾ O que é inevitável: RAINER PROKISCH, Die Justifiabilität..., cit., 109 ss; GOMES CANOTILHO, Constituição dirigente..., cit., 231, 232, 235, 244; mas, segundo o autor, a utilização de conceitos indeterminados não preclude o facto de se tratar de uma actividade materialmente vinculada à constituição.

tico⁽¹⁷³⁾ e abertura constitucional (e por conseguinte, em si mesmas, não são normas constitucionais densas)⁽¹⁷⁴⁾, estas normas, relativas à distribuição da carga fiscal, funcionam simultaneamente como normas vinculativas densificadoras da legalidade; contudo, ao estabelecerem objectivos redistributivos, vão além do princípio da capacidade contributiva.

Já quanto à progressividade do imposto sobre sucessões e doações (artº 107º nº 3 CRP), bem como relativamente à progressividade do imposto pessoal (artº 107º nº 1 CRP), e à tributação do consumo segundo critérios de eficiência e de justiça («adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e de justiça social»), tributação essa oneradora dos «consumos de luxo», podem ser compreendidas, no Estado social de Direito, como exigências da tributação segundo a capacidade contributiva, e não como exigências de índole redistributiva⁽¹⁷⁵⁾.

No caso das empresas, a tributação incidirá fundamentalmente sobre o lucro real (artº 107º nº 2 CRP), pretendendo-se, desta forma, que também as pessoas colectivas sejam tributadas segundo a sua capacidade económica.

Ora, se o princípio da capacidade contributiva caracteriza o Estado de Direito liberal⁽¹⁷⁶⁾, a verdade é que a sua densificação no Estado de Direito social altera substancialmente o seu significado e exigências (v.g., proporcionalidade versus progressividade).

Assim, da própria tarefa exegética de identificação dos elementos do tipo fiscal na nossa Constituição, e como já assinalámos, resulta que o artº 106º nsº 2 e 3 CRP não incorpora todos os elementos do tipo de imposto definido constitucionalmente.

A compatibilização destes princípios é realizada no caso concreto.

Quanto ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, a legalidade e a capacidade contributiva, porque dirigidas ambas à realização do Estado de Direito, são em regra compatibilizáveis, e, quanto ao imposto sobre as empresas, o mesmo se diga sobre a relação entre a legalidade e a tributação

⁽¹⁷³⁾ GOMES CANOTILHO, Constituição dirigente...cit., 258, 264: as normas constitucionais programáticas vinculam juridicamente o exercício da função legislativa na escolha de fins, embora se possa falar em discricionariedade legislativa relativamente às determinantes autónomas consagradas constitucionalmente. Talvez estejamos perante um princípio de redistribuição e não de uma norma, mas embora a sua densidade normativa seja escassa, ele é um princípio político-constitucional «imediatamente vigentes»: GOMES CANOTILHO, Constituição dirigente..., cit., 284.

⁽¹⁷⁴⁾ GOMES CANOTILHO, Direito Constitucional, cit., 188, 189.

⁽¹⁷⁵⁾ PAUL KIRCHHOF, Verfassungsrecht..., cit., 43; sobre o artº 107º CRP, SOUSA FRANCO, Sistema financeiro..., cit., 538-542.

⁽¹⁷⁶⁾ HANS-JÜRGEN PAPIER, Die finanzrechtliche..., 25, 26.

do lucro real: a capacidade contributiva ou económica é, em ambos os casos, um elemento típico dos impostos, que densifica a legalidade, sempre que estejamos perante normas de repartição (ou normas de Direito Fiscal material). Também no caso da tributação do consumo, a justiça social e a oneração dos bens de luxo nem sempre conflituam com a legalidade; constituem *sim*, critérios que têm de ser respeitados pelo legislador ordinário (artº 107º nº 3 CRP).

No entanto, uma vez que os princípios são multifuncionais e se caracterizam pela «textura aberta» (177), o princípio da capacidade contributiva e o princípio da tributação do lucro real, e até a estruturação do consumo segundo critérios de justiça social, para além de uma função normativa, substancializadora da legalidade, proporcionam «directivas materiais de interpretação das normas constitucionais» (178), e desempenham uma «função normogénica» e «sistémica», conflituando por vezes com o princípio da legalidade, embora quer os dois primeiros princípios, quer o princípio da legalidade possam ser qualificados como princípios-garantia (179). Deve-se nesta hipótese, proceder a uma ponderação (180), tendo em conta os valores e interesses do caso concreto, ou do regime legal a constituir (181).

Assim, embora, como sugere entre nós ALBERTO XAVIER (182), da capacidade contributiva decorra uma exigência de tipificação tendencialmente absoluta (exclusiva) por lei, dos elementos do tipo de imposto, por vezes, esse mesmo princípio da capacidade contributiva justifica a possibilidade de uma abertura das normas legais, decorrentes de exigências próprias e autónomas (por ex., as cláusulas gerais anti-abuso, ou eventualmente, cláusulas de equi-

(177) GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional*, cit., 167, 170.

(178) GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional*, cit., 172.

(179) Sobre a classificação dos princípios, como princípios impositivos e princípios-garantia têm uma «força determinantes», que «institui directa e imediatamente uma garantia dos cidadãos»; se o princípio da legalidade garante que a interferência na esfera patrimonial do cidadão só é realizada através de lei do parlamento, o princípio da capacidade contributiva garante a repartição da carga fiscal segundo um critério de igual capacidade económica.

(180) Deve proceder a essa ponderação, o legislador (ponderar as matérias que são reserva de lei e as exigências do princípio da capacidade contributiva e da tributação do lucro real: desta ponderação pode resultar a necessidade de o legislador atribuir uma margem de livre decisão à Administração fiscal, por exemplo através da utilização de conceitos indeterminados; ou, por ex., ponderar a reserva de lei e o princípio da descentralização territorial); e o intérprete da Constituição e da lei, nomeadamente, a Administração fiscal e o tribunal.

(181) Sobre as funções múltiplas dos princípios e sobre a possibilidade de conflito entre princípios, GOMES CANOTILHO, *idem*, 167, 168, 169.

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

dade, como consta da legislação alemã). E concluímos anteriormente, que este princípio também nos indica as fronteiras relativas às exigências da densificação legislativa; por isso, quando as normas não se pautam por critérios de capacidade contributiva – i.e., quando não estamos perante normas de repartição – as exigências da legalidade substancial são menores: é o caso das normas que contêm benefícios fiscais e das normas de cobrança.

Quanto à tributação do lucro real, materializadora da legalidade, ela igualmente postula a tendencial exclusividade da lei quanto aos elementos do tipo previstos no artº 106º nsº 2 e 3 CRP. Mas esse mesmo princípio, que se supõe ser o melhor método para tributar a capacidade económica das empresas, pode sofrer derrogações, uma vez que há uma relativa abertura da norma constitucional, pois admite-se o apuramento e tributação do lucro segundo outro critério («A tributação das empresas incidirá fundamentalmente sobre o seu rendimento real» (artº 107º nº 2 CRP)).

Assim, em certos casos (e residualmente), a tributação da capacidade económica, «a satisfação das necessidades financeiras ... de ... entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza» (artº 106º nº 1 CRP) podem legitimar a tributação do lucro segundo métodos indiciários, por não ser adequada (eficaz) a tributação do lucro real. O nosso Código de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, consagra normas que prevêem a tributação segundo métodos indiciários, e que revestem natureza sancionatória, pois a aplicação dos métodos indiciários resulta do incumprimento de deveres acessórios pelo contribuinte, o qual impossibilita o correcto apuramento dos lucros reais: é o caso, quando o sujeito passivo não observa a conduta exigida pelo artº 17º nº 3 CIRC (sobre a organização da contabilidade) e passa a ser tributado pelos métodos indiciários regulados nos artsº 51º e ss. CIRC (183). Se a passagem ao regime de tributação segundo métodos indiciários está estritamente prevista no artº 51º CRP, já a aplicação em si desses métodos não é pormenorizadamente regulada por lei, existindo uma remissão para dados contabilísticos, de forma não taxativa, e através de alguns conceitos indeterminados (v. artº 52º CRP). Mas a própria lei admite a impugnabilidade da errónea quantificação do lucro tributável, precluindo (apenas) a impugnabilidade autónoma das deliberações da comissão (artº 55º CIRC).

(183) Cf. os artsº 48º, e 75º do antigo Código do imposto de transacções e um acórdão do STA sobre os poderes de cognição do juiz tributário, in Fisco 19,1990, 33 ss.: mas enquanto o artº 18º CIT precludia a possibilidade de o juiz conhecer e julgar o montante do valor tributável fixado, o artº 55º CIRC admite expressamente a impugnação contenciosa com base em «errónea quantificação» do montante do lucro fixado por métodos indiciários.

A tributação da capacidade económica (i.e. do lucro real) pode também legitimar a tributação do lucro consolidado de empresas associadas, cabendo essa decisão ao Executivo, embora seja questionável a constitucionalidade do artº 59º CIRC, pelos poderes de decisão que lhe são atribuídos.

O objectivo de tributar segundo os princípios da capacidade contributiva e da tributação do lucro real fundamenta ainda a existência de cláusulas de elisão fiscal gerais ou especiais, as quais significam, em bom rigor, a não aplicação do artº 106º nsº 2 e 3 CRP com um alcance de «exclusividade da lei».

Assim, embora (ainda) não exista uma cláusula geral de controlo de elisão no Direito Fiscal interno, há algumas cláusulas especiais para reprimir a elisão, nomeadamente o artº 62º-A CIRC, aditado na sequência da directiva comunitária nº 90/434/CEE, e que transpõem para a ordem interna o regime nela previsto.

No que diz respeito às operações de fusão e cisão entre sociedades residentes, o artº 62º CIRC destinar-se-á a prosseguir essa mesma finalidade, ainda que o regime consagrado nos suscite algumas dúvidas sobre a sua ratio.

Com efeito, antes da aprovação da Directiva comunitária 90/434/CEE, cujo regime se aplica às operações entre sociedades residentes em diferentes Estados-membros da União europeia, diversas legislações internas continham normas sobre a tributação ou não tributação das mais-valias resultantes de operações de fusão, cisão e outras semelhantes (permuta de acções e entrada de activos), apenas entre sociedades residentes. O fundamento dessas regras, sobejamente conhecido, é o de que essas operações podem ter objectivos de elisão fiscal, quando não são realizadas segundo critérios de racionalidade económica; em cada caso, a administração fiscal deve ponderar se existe ou não um fundamento de «adequado redimensionamento das unidades económicas». Ora, o nosso artº 62º CIRC não contém uma norma semelhante, pois as mais-valias nunca são tributadas (artº 62º nº 2 CIRC). No entanto, segundo o nº 4 da mesma disposição, quando «a fusão se revista de interesse para o adequado redimensionamento das unidades económicas», o Ministro das Finanças pode autorizar, a requerimento dos interessados, que os prejuízos fiscais das sociedades incorporadas sejam deduzidos dos lucros tributáveis da nova sociedade ou sociedade incorporante. A possibilidade de dedução de prejuízos fiscais, na sequência destas operações é também admitida em alguns ordenamentos, mas a questão que entre nós se coloca, é a de saber se os termos da lei traduzem um regime cuja ratio é o controlo de comportamentos elisivos, se existe, cumulativamente, outro fundamento para este regime (por ex., a neutralidade tributária), e se a norma, ao atribuir tão largos poderes ao Ministro das Finanças, é constitucional.

A dúvida sobre o fundamento da norma coloca-se porque, mesmo sendo a operação economicamente racional, a dedução dos prejuízos pode ser negada. Por esta razão, parece que, para o legislador, a dedutibilidade dos prejuízos constitui um benefício fiscal, o que é questionável, pois, só se for possível essa dedução, é tributado o rendimento líquido da(s) empresa(s).

Mas independentemente da resposta a esta questão, é inegável, pelos vários exemplos analisados, que, além do artº 106º nº 2 CRP, outros elementos-princípios constitucionais do tipo de imposto, materializadores do princípio da legalidade, postulam, em certos casos, concretizações adversas a um entendimento deste princípio no sentido da exclusividade, e obrigam-nos a enquadrar a legalidade tendo em conta as actuais funções da Administração (184).

b) O princípio da legalidade fiscal tem também de ser compatibilizado com o princípio constitucional da descentralização territorial, corolário de uma separação vertical de poderes e que se exprime nos poderes de auto-regulamentação de interesses e autonomia normativa (artº 242º CRP) (185). Consequentemente, as autarquias locais são titulares de poder regulamentar, o qual não pode ser exercido por iniciativa própria, em matérias da reserva de competência da Assembleia da República, mas alguma doutrina defende, como base no poder normativo independente, atribuído pela Constituição, e como forma de compatibilizar os princípios da reserva de lei do Parlamento e da autonomia local, a possibilidade de a lei do Parlamento autorizar os órgãos autárquicos nesse sentido (186).

Porque ligado à tomada de orientações político-administrativas, expressão de um poder descentralizado que não pode ser eliminado nem diminuído por lei, o poder regulamentar das autarquias não está sujeito à legalidade substancial, sendo os seus regulamentos independentes e revestindo um significado diferente do poder regulamentar da Administração Central (187): SÉR-

(184) PAUL KIRCHHOF, *Hervorbringen*..., cit., 364 ss.

(185) SÉRVULO CORREIA, *Legalidade*..., cit., 262, 263; VIEIRA DE ANDRADE, *Direito Administrativo e Fiscal*, cit., Parte II, 14; CASALTA NABAIS, *Contratos fiscais*, cit., 229, 230, nota 718; cf., a propósito do ordenamento espanhol, ANTONIO MARTÍNEZ LAFUENTE, *Derecho tributario*, cit., 42.

(186) SÉRVULO CORREIA, *Legalidade*..., cit., 268, 270, 271; habilitação conferida por lei do Parlamento e não por decreto-lei do Governo, ao contrário do que já tem acontecido; GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional*, cit., 916; CASALTA NABAIS, *Contratos fiscais*, cit., 222, 223, 246 e 247.

(187) SÉRVULO CORREIA, *Legalidade*..., cit., 263, 264; FREITAS DO AMARAL, vol. III, 20-21.

VULO CORREIA refere-se a uma «reserva de normação autárquica» ⁽¹⁸⁸⁾ (189).

5. Conclusões

O princípio da legalidade dos impostos, tal como ocorre 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.º 168.º n.º 1 i) e n.º 2 CRP e 229.º n.º 1 i) 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 (Tatbestandsmäßigkeit) como garante da legalidade, a verdade é que não nos parecem inequívocas as consequências retiradas destes princípios: apesar de o art.º 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.º 168.º n.º 4 CRP), não elimina a área de discrição ou de livre apreciação permitida à Administração fiscal.

⁽¹⁸⁸⁾ SÉRVULO CORREIA, *Legalidade...*, cit., 280.

⁽¹⁸⁹⁾ GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional*, cit., 910, 916, 917; GOMES CANOTILHO refere-se a uma «reserva de administração vertical», SÉRVULO CORREIA, *Legalidade...* cit., 265, 272, 274, 275, 276, 277 (cf. arts. 237.º n.º 2, 239.º, 241.º e 242.º CRP). Embora todo o poder regulamentar seja atribuído pela Constituição e o seu fundamento jurídico resulte da Constituição e da lei (art.º 266.º n.º 2 CRP); FREITAS DO AMARAL, *Direito Administrativo*, cit., vol. II, 42-47, vol. III, 43, 44; SÉRVULO CORREIA, *Noções...* cit., 79, 80.

Da interpretação conjugada das várias alíneas do art.º 106.º, do art.º 168.º n.º 1 i) e ainda do art.º 107.º CRP, podemos encontrar um critério de legalidade substantiva e material: todos os elementos fiscais referidos no art.º 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 graciosas e contenciosas, estando as garantias dos administrados já salvaguardadas no art.º 268.º 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 ^(*).

^(*) Este artigo foi realizado no âmbito de uma acção integrada luso-alemã, de cuja equipa a autora é membro. Os meus agradecimentos 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.