

O PRINCÍPIO REFORÇADO DA JURIDICIDADE TRIBUTÁRIA

THE REINFORCED TAX LEGALITY PRINCIPLE

JOSÉ AVILEZ OGANDO¹

RESUMO

Neste texto procedemos à caracterização do princípio reforçado da juridicidade tributária, desvendando o seu significado a partir da natureza do Estado Fiscal e detetando as particularmente intensas exigências de estabilidade e previsibilidade neste domínio. Identificamos os *três problemas* a serem resolvidos por este princípio e a insuficiência da proteção oferecida pelo princípio da legalidade administrativa. E analisaremos a forma como esse fim é atingido através da reserva de lei parlamentar, do princípio da tipicidade e do primado da lei e da Constituição, reforçados por um direito fundamental de natureza análoga a *não ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei*, autêntico limite imanente ao dever fundamental de pagar impostos, que aqui abreviadamente designaremos por direito fundamental à legalidade da tributação.

Palavras chave: juridicidade, princípio reforçado, legalidade, direito fundamental, reserva de lei, Estado Fiscal.

ABSTRACT

In this text, we characterize the reinforced principle of tax legality, revealing its meaning from the nature of the Tax State and then detecting the particularly intense demands for stability and predictability in this area. We then proceed to identify the three problems called to be solved by this principle and the insufficiency of protection offered by the

¹ Advogado. O autor pode ser contactado em jaogando@sgfc-law.pt.

principle of administrative legality. And we then pass on to analyse how this end is achieved through the parliament's exclusive competence in tax matters, the legal type principle and the primacy of law and the Constitution, reinforced by a fundamental right not to be forced to pay taxes that have not been created in the terms set out in the Constitution, which are retroactive in nature or whose settlement and collection are not carried out in accordance with the law, an authentic intrinsic limit to the fundamental duty to pay taxes, which we shall call a fundamental right to the legality of taxation.

Keywords: juridicity, reinforced principle, legality, fundamental right, reserve of law, Tax State.

ÍNDICE

1. O ESTADO FISCAL, SEGURANÇA JURÍDICA E ESTADO DE DIREITO	3
2. OS TRÊS PROBLEMAS DO ESTADO FISCAL	6
3. A INSUFICIÊNCIA DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ADMINISTRATIVA	10
4. RESERVA DE LEI PARLAMENTAR	13
5. RESERVA MATERIAL DE LEI: O PRINCÍPIO DA TIPICIDADE	19
6. O PRIMADO DA LEI E DO DIREITO	30
7. CONCLUSÃO	44

1. O ESTADO FISCAL, SEGURANÇA JURÍDICA E ESTADO DE DIREITO

1.1. O Estado fiscal² define-se como aquele cujas necessidades financeiras são essencialmente asseguradas por impostos³, que assim funcionam em termos figurativos como *o preço que pagamos por uma sociedade civilizada*⁴. Esta visão dos impostos reflete a noção de que, ainda que não estejamos a receber os benefícios correspondentes aos tributos que pagamos, estaremos ainda assim dispostos a pagá-los pois apenas desse modo poderemos proteger a esfera privada das agressões do Estado ou de terceiros.

A história demonstra que a forma como o Estado se financia traduz uma escolha, tanto quanto às suas funções, como quanto à própria organização social, já que as alternativas no financiamento do Estado são dificilmente compagináveis com o sistema de direitos liberdades e garantias. Ao passo que o Estado patrimonial não sabe distinguir entre esfera pública e privada, tendendo a ser incompatível com a ideia de propriedade, o Estado *prestador* ou tributário, ao fornecer todos ou a maioria dos bens e serviços, dita as regras do mercado, tendendo a impedir ou a condicionar fortemente a livre iniciativa e a construção de um mercado concorrencial.

Pelo contrário, para o Estado fiscal participar, pela via do imposto, nos resultados das atividades prosseguidas pelos agentes económicos, tem de reconhecer a sua liberdade para prosseguir essas atividades como entenderem, garantindo-lhes respeito pelos seus direitos à propriedade privada e à livre iniciativa económica. Donde, a opção tomada com as revoluções liberais e que até hoje mantemos aponta para uma organização que além da separação dos poderes, observa também a separação entre Estado e economia⁵,

² O princípio do Estado fiscal infere-se a partir de diversas disposições da Constituição portuguesa, das quais se destacam o n.º 1 do artigo 103º e os artigos 80º, 81º, 82º e 83º da CRP.

³ JOSÉ CASALTA NABAIS, *O dever fundamental de pagar impostos*, 1997, p. 192. Em particular sobre a caracterização do Estado português como Estado fiscal, ver na mesma obra pp. 210-216.

⁴ OLIVER WENDELL HOLMES JR. *Compañia General de Tabacos de Filipinas vs. Collector of Internal Revenue*, 1927, 275 US 87, 88: “*It is true, as indicated the last cited case, that every exaction of money for an act is a discouragement to the extent of the payment required, but that which its immediacy is a discouragement may be part of an encouragement when seen its organic connection with the whole. Taxes are what we pay for civilized society, including the chance to insure. A penalty on the other hand (...)*”.

⁵ Isto, sem prejuízo do princípio da subordinação do poder económico ao poder político democrático, previsto no artigo 80º al. a) da CRP, expresso nas exceções ao princípio da neutralidade fiscal, impostas pelo carácter social do Estado de Direito, como previsto no artigo 81º, al. b) da CRP: “*Incumbe prioritariamente ao Estado no âmbito económico e social: (...) b) Promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal; (...)*”, e ainda na al. h) do n.º 2 do artigo

reservando a política, entendida como a atividade que se ocupa dos assuntos coletivos, ao Estado, enquanto que a economia, entendida como o conjunto de atividades destinadas à satisfação das necessidades individuais, é reservada à sociedade em geral e aos indivíduos em particular⁶. Naturalmente que, extraindo-se da economia de mercado os recursos necessários à produção de bens públicos, o seu bom funcionamento é do interesse do Estado fiscal, o que implica necessariamente uma adequada articulação do sistema fiscal com o sistema económico em vigor.

1.2. O sistema económico em vigor num dado tempo e lugar condiciona a configuração jurídica do sistema utilizado pelo Estado para extrair os seus recursos. O sistema rececionado pela Constituição de 1976 aponta para a construção de uma economia social de mercado, baseada na conceção personalista da dignidade da pessoa humana como fundamento da ordem social (artigo 1º da CRP), que favorece uma ordem económica aberta, onde opera uma multiplicidade de agentes económicos com igual dignidade (nº. 1 do artigo 13º da CRP), e atuando em livre concorrência⁷. É o que resulta do artigo 2º da CRP, que apresenta como objetivo do Estado de direito democrático “*a realização da democracia económica*”, assente na “*liberdade de iniciativa e de organização empresarial no âmbito de uma economia mista*” (artigo 80º al. c) da CRP). A Constituição estabelece ainda como incumbência prioritária do Estado no âmbito económico e social, “*assegurar a igualdade de oportunidades*”, “*o funcionamento eficiente dos mercados, de modo a garantir a equilibrada concorrência entre as empresas, a contrariar as formas de organização monopolistas e a reprimir os abusos de posição dominante e outras práticas lesivas do interesse geral*” (artigo 81º, al. b) e f) da CRP), devendo a política comercial ter como objetivo “*a concorrência salutar dos agentes mercantis*” (al. a) do artigo 99º da CRP). Em termos microeconómicos o sistema garante a propriedade privada (nº. 1 do artigo 62º da CRP), a retribuição pelo trabalho (al.

66º da CRP: “*assegurar que a política fiscal compatibilize desenvolvimento com proteção do ambiente e qualidade de vida*”, ou no nº. 1 do artigo 103º da CRP: “*o sistema fiscal visa, (...) uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza*”.

⁶ Ver por todos JOSÉ CASALTA NABAIS, *O dever fundamental de pagar impostos*, 1997, pp. 191 e segs..

⁷ MANUEL AFONSO VAZ, *Direito Económico, A Ordem Económica Portuguesa*, 4ª ed., 1998, p. 132.

a) do nº. 1 do artigo 59º da CRP) e a livre iniciativa económica (nº. 1 do artigo 61º da CRP), no quadro de um mercado concorrencial (al. f) do artigo 81º da CRP).

Mas a formação e o desenvolvimento da economia de mercado não se bastam com a consagração de direitos instrumentais à efetiva e livre participação dos agentes económicos⁸. Exige-se ainda que estes possuam condições para adotar comportamentos racionais e possam ajustar-se aos riscos e às incertezas razoavelmente espectáveis num mercado eficiente. Isto implica a eliminação de fatores de incerteza *externos*, como são aqueles que possam ter origem nas intervenções do legislador ou da administração⁹. Porque se aos *riscos normais* do mercado forem acrescentados *fatores externos* de incerteza, estes impedirão a capacidade dos agentes económicos se determinarem pelo funcionamento normal do mercado, a ponto de tornar os comportamentos de investimento menos racionais que os de desinvestimento.

Torna-se assim necessário que o Estado seja capaz de eliminar incertezas *externas*, como aquelas que resultam do sistema fiscal, de maneira a assegurar que os agentes económicos fiquem, tanto quanto possível, apenas entregues aos riscos do mercado, assim garantindo as necessárias condições para a racionalidade económica dos seus comportamentos.

A segurança jurídica deve assim ser entendida como autêntica condição existencial do Estado fiscal, alicerçando um ambiente de certeza, favorecedor da estabilidade do valor dos ativos e de confiança dos indivíduos e das empresas quanto aos encargos esperados em resultado das suas atuações. A estabilidade proporcionada por este princípio é o que permite aos indivíduos formar (*ex post*) expectativas quanto à continuidade das posições que ocupam (princípio da certeza do Direito), além da

⁸ Neste contexto, ADAM SMITH na sua obra *Inquérito sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações*, identificou quatro qualidades desejáveis dos sistemas fiscais: a *certeza* (os impostos que os indivíduos devem ser obrigados a pagar, bem como os momentos e as respetivas formas de pagamento devem ser certos e não arbitrários para os contribuintes e para os demais sujeitos obrigados), a *igualdade* (os contribuintes devem contribuir para a manutenção do governo, tanto quanto possível na proporção das suas capacidades) a *neutralidade* (devem ser lançados nos tempos e modos de pagamento mais convenientes para os contribuintes a eles obrigados), e a *eficiência* (devem ainda ser configurados em termos de maximizar os resultados para o erário público com o mínimo de sacrifícios possível para os contribuintes).

⁹ Como refere ALBERTO XAVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, 1972, pp. 305-306, “um sistema que autorizasse a Administração a criar tributos ou a alterar os elementos essenciais de impostos já existentes, viria do mesmo passo a criar condições adicionais de insegurança jurídica e económica, obrigando a uma constante revisão dos planos individuais, à qual a livre iniciativa não poderia resistir.”.

confiança necessária a, com base nessas expectativas (*ex ante*), apoiar as ações adequadas às posições que esperam ocupar no futuro (princípio da proteção da confiança).

1.3. Mas é preciso reconhecer que previamente à fundamentalidade que o princípio da segurança jurídica assume para o Estado Fiscal, ela decorre já do princípio do Estado de Direito, entendido como aquele que tem a justiça por fim e as formas jurídicas como meio da sua realização¹⁰. Este apresenta assim uma dimensão *formal*, que consiste na regra da sua expressão através do Direito vertido em leis gerais e abstratas como forma de eliminar os arbítrios do poder, e uma dimensão *material* por se dirigir à realização da justiça, pressupondo o respeito pela esfera individual privada dos cidadãos. Neste contexto o princípio da segurança jurídica, sendo conducente à ideia de legalidade, revela-se ainda no seu conteúdo, garantindo um certo grau de estabilidade das opções tomadas pelo legislador.

No domínio dos impostos, a dimensão *formal* do Estado de Direito é o primeiro garante da possibilidade de previsão objetiva dos encargos esperados, ao reservar à lei a expressão do poder de tributar. Além disso, impõe que as leis tributárias sejam elaboradas em termos que permitam aos cidadãos orientar os seus assuntos com a confiança que advém da possibilidade de conhecer e calcular com um certo grau de aproximação e pelos seus próprios meios, os encargos fiscais esperados, futuros ou potenciais¹¹.

Por outro lado, o princípio do Estado de Direito obriga a que o fim de realização de justiça se exprima em termos materiais através do princípio da igualdade e da proibição das discriminações que não tenham por base razões objetivas válidas. Esta dimensão *material* do princípio do Estado de Direito parece exigir um critério material intrínseco de justiça na tributação, que sirva de elemento estruturante das decisões tomadas pelo legislador na distribuição dos encargos tributários¹².

2. OS TRÊS PROBLEMAS DO ESTADO FISCAL

¹⁰ ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal* I, Lisboa, 1974, p. 105. Sobre o tema, ver ainda GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional*, 6ª ed, 1993, pp. 548 e segs..

¹¹ ALBERTO XAVIER *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, 1972, pp. 295-298.

¹² SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª ed., 2002, p. 50.

2.1. A configuração jurídica dos sistemas fiscais deve assentar num conjunto de pressupostos normativos que garantam a sua integridade intra-sistemática, solucionando essencialmente três problemas. O primeiro é o da *legitimação* da lei de imposto, que se coloca no momento da *criação* da norma, exigindo a necessária *anuência* daqueles a quem as obrigações incumbem; depois, o problema da manifestação da *vontade funcional* do legislador, que se verifica no momento da *aplicação* da lei aos casos concretos, condicionando o *exercício* do poder tributário por parte da administração; por fim temos o problema do *critério* material intrínseco de repartição dos encargos fiscais que diz respeito ao *conteúdo* das normas de imposto.

Representando os impostos para os contribuintes restrições à livre disposição dos seus bens, torna-se antes de tudo necessário assegurar a legitimação da norma de imposto, o que é feito através da ideia — mais antiga que o próprio Estado de Direito — de autotributação¹³, mediada pelo parlamento eleito democraticamente. Nem podia ser de outro modo uma vez que, estando em causa a substituição de necessidades privadas por necessidades coletivas¹⁴, na distribuição dos encargos tributários é dada uma dupla garantia: a que é dada aos contribuintes, de que os termos da delimitação da sua esfera privada será sempre precedida de discussão e autorização por parte dos seus representantes; e a garantia que os contribuintes dão ao Estado, de que a cobrança decorrerá em termos pacíficos e sem quebras de paz social.

Parece-nos aliás que, mais do que uma garantia dos administrados, a tributação depende explícita ou implicitamente da obtenção de consensos junto dos contribuintes¹⁵,

¹³ ALBERTO XAVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, 1972, pp. 275 e segs..

¹⁴ ARMINDO MONTEIRO, *Introdução ao Estudo do Direito Fiscal I*, Separata da Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Vol. VI, 1949 e Vol. VII, 1950, p. 66.

¹⁵ Parte da doutrina considera, como JOSÉ CASALTA NABAIS, *O dever fundamental de pagar impostos*, 1997, p. 327, que “a função do consentimento estamental dos impostos era exclusivamente garantística. Tratava-se de proteger a liberdade pessoal e garantir a segurança jurídica, evitando uma tributação arbitrária dos membros das comunidades estamentais”. Não podemos concordar com esta caracterização. Antes mesmo de o consentimento surgir como uma garantia dos administrados, ele representou, pelo contrário, uma garantia de cobrança, um sinal confirmatório dado ao soberano sobre a aceitação generalizada dos encargos que daí em diante seriam impostos. Neste sentido, ALBERTO XAVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, 1972, p. 277, refere que o princípio surgiu ligado à ideia de autotributação, ou seja, à ideia de que os impostos só podiam ser eficazmente criados se aceites pelas assembleias representativas dos sujeitos a eles obrigados, e portanto, à ideia de sacrifício coletivamente consentido. Ver ainda DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÔNICA LEITE DE CAMPOS, *Direito Tributário*, 1996, pp. 76-78. Assim, muito mais do que um salto civilizacional resultante da instituição precoce de um precursor dos direitos fundamentais, o consentimento auto ordenador dos administrados foi o precursor da legalidade tributária. Nessa medida, terá inicialmente servido mais os interesses do governante do que propriamente dos governados. Em

que os soberanos aproveitam para obter uma relegitimação do seu poder. Tendo em conta que a partir de um certo nível de incumprimento torna-se materialmente impossível impor prestações coativas individuais a todos os sujeitos passivos incumpridores¹⁶, torna-se claro que a sustentabilidade dos Estados fiscais depende de uma anuência generalizada por parte dos cidadãos obrigados¹⁷, quanto aos encargos que lhes são impostos. Esta anuência começa precisamente com a aprovação das leis fiscais por órgãos representativos dos cidadãos, transmitindo-lhes uma *legitimidade democrática* própria¹⁸.

primeiro lugar, por uma razão lógica: a consagração do direito a impostos é de tal modo intrusiva que não se vê como poderia, sobretudo naquele tempo, ser eficazmente instituída sem a colaboração dos obrigados. Com efeito, antes de qualquer imposto ser instituído, o direito dos contribuintes sobre os seus próprios bens está mais garantido para o seu titular do que a expectativa do futuro credor em vir a receber o imposto (*melior est conditio possidentis*), ainda que investido em poderes de autoridade. Por isso, será este o primeiro interessado em obter esse consentimento. Conforme descrevem DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÔNICA LEITE DE CAMPOS, *Direito Tributário*, 1996, p. 75, a propósito das experiências fiscais na Roma antiga, o tributo cuja cobrança se baseia puramente em poderes de autoridade torna-se num instrumento de opressão, dificultando a sustentabilidade dos regimes impositores. Pelo contrário, o sucesso do Estado fiscal reside na circunstância de as imposições fiscais decorrerem num clima de relativa paz social. Depois, porque como é sabido, as monarquias medievais não assentavam no poder absoluto do rei, mas sim em apoios de diferentes grupos sociais. Como salienta VASCO BRANCO GUIMARÃES, *Princípios Gerais da Fiscalidade, Lições de Fiscalidade, Vol I – Princípios gerais e fiscalidade interna*, coord. João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães 6ª ed., 2018, pp. 84-91, “*por detrás de cada decisão tributária*” do soberano na Idade Média “*está uma consulta e negociação com os interessados*”; os tributos eram por vezes utilizados como “*contrapartida pela não desvalorização da moeda*”, podendo defender-se que “*em Portugal o lançamento dos impostos gerais era uma concessão das Cortes*”. O mesmo autor refere ainda que “*a necessidade de cartas de confirmação indicia o seu não cumprimento*” e que no foral de Pontével de 1194 D. Sancho I colocou-se mesmo na posição de cumpridor dos direitos que ele próprio determinou, concluindo que “*a aplicação pura do princípio do consentimento e a extração das consequências exatas da sua não verificação provocaram crises financeiras graves. As crises advinham da impossibilidade da arrecadação dos réditos orçamentários nomeadamente os fiscais*”.

¹⁶ Por se tornar impraticável alocar um inspetor tributário a cada contribuinte potencialmente incumpridor.

¹⁷ Se isto é assim hoje, terá sido ainda mais assim nos tempos do Estado patrimonial em que os impostos começaram a ser lançados como contribuições extraordinárias pedidas pelo rei e consentidas pelos seus súbditos. Como refere neste sentido ARMINDO MONTEIRO, *Introdução ao Estudo do Direito Fiscal I*, Separata da Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Vol. VI, 1949 e Vol. VII, 1950, pp. 54-63, “*A vontade do soberano teve de adaptar-se frequentemente às exigências das populações, que entendiam os impostos na sua origem, como concessões feitas, pelo indivíduo ou pelas coletividades menores, ao poder mais alto; e a regra tributária refletia esta formação, em que havia fortes elementos de acordo, visto que surgiu depois de discussão entre representantes dos interesses e opiniões opostos. Esta adaptação de vontades — que, como fórmula jurídica atual, aparece na exigência, expressa em quase todas as Constituições, da votação da lei de imposto e da autorização anual de cobrança dada pelos órgãos legislativos eleitos, como condição essencial de validade do tributo — é elemento fundamental da criação da norma tributária: e serve para afirmar o direito fiscal como força anterior ao Estado*”.

¹⁸ Como refere ainda SÉRVULO CORREIA, *Legalidade e Autonomia Contratual nos Contratos Administrativos*, pp. 196-197, não só o poder deve fundar-se no povo como o corte da ligação entre a emissão de normas e a vontade popular colocaria em causa a bondade do seu conteúdo, o que deve evitar-se, sobretudo em matéria de impostos em que cada norma representa um acordo celebrado entre o Estado e os contribuintes quanto à produção dos bens públicos, e nessa medida, quanto aos termos em que as necessidades devem ter prioridade sobre as necessidades privadas.

Em segundo lugar, temos o problema do *exercício do poder* tributário por parte da administração. Esta questão revela-se fundamental porque os espaços de arbitrariedade no exercício do poder tributário ameaçam a eficácia dos sistemas fiscais e afetam a base de legitimação dos titulares do poder. A solução para este problema passa pela sujeição da atividade administrativa a comandos precisos, que tornem as decisões de aplicação dos critérios legais menos guiadas por casuísmos e mais por regras claras e evidentes, assegurando uma razoável previsibilidade das obrigações fiscais. A especial densificação das normas fiscais permite o favorecimento da lei como principal instrumento de tributação, de maneira a que todos nela possam encontrar em cada momento, não só os pressupostos desencadeadores da tributação, mas também os critérios que traduzem a concreta pretensão tributária.

Finalmente, temos o terceiro problema, relativo ao *conteúdo* das normas fiscais. Trata-se de saber da existência de um *critério material intrínseco*¹⁹ que se imponha ao legislador na sua criação. Esta questão relaciona-se com o exercício do poder tributário por parte da administração que, estando subordinada à Constituição e à lei (nº. 2 do artigo 266º da CRP), pode encontrar-se perante a aplicação de leis fiscais não informadas por critérios materiais de justiça²⁰. Se imaginarmos uma cobrança de impostos inteiramente desligada do princípio da generalidade da tributação na medida da capacidade contributiva²¹, facilmente se representarão situações em que, por *total ausência* de capacidade contributiva sejam exigidos impostos incobráveis, ou em que a inerente injustiça da tributação de sujeitos com *insuficiente* capacidade contributiva ocasionaria a resistência dos contribuintes ou mesmo a dissidência fiscal generalizada. Até a cobrança de impostos pouco ligada à capacidade contributiva dos sujeitos passivos conduz a

¹⁹ SÉRGIO VASQUES, *Manual, de Direito Fiscal*, 2ª ed., 2018, p. 76.

²⁰ A estrutura interna das normas fiscais exige ainda a resolução de outros problemas, tratados pelos economistas e cuja solução apenas se pode encontrar no modo como se encontra estruturada a arquitetura do sistema fiscal. Estamos a referir-nos aos problemas económicos da *neutralidade* fiscal, que se refere à qualidade dos impostos que não interfiram nem perturbem a melhor distribuição dos recursos pela economia e ao problema da *eficiência* fiscal que exige impostos adequados à prossecução dos seus objetivos económico-sociais. Neste sentido ver SOUSA FRANCO, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, 1980, pp. 198-199 e 289-291.

²¹ Na expressão do §14º do artigo 145º da Carta Constitucional de 1826, que a tributação dos cidadãos seja feita “*em proporção dos seus haveres*”. Disposição semelhante pode ser encontrada no artigo 28º da Constituição de 1933. Ver JORGE MIRANDA, *As Constituições Portuguesas, de 1822 ao texto actual da Constituição*, 6.ª ed., 1977.

injustiças sobre os sujeitos pagantes, e produz ineficiências conducentes ao surgimento de economias paralelas²².

3. A INSUFICIÊNCIA DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ADMINISTRATIVA

3.1. Da exigência atrás abordada de que o Estado se exprima através da lei decorre o princípio da legalidade administrativa, que como se referiu, subordina todos os atos dos órgãos e agentes da administração à *Constituição e à lei* (nº. 2 do artigo 266º da CRP). Ao contrário dos sujeitos de Direito Privado que se determinam num quadro de autonomia (sendo *permitido tudo o que não for proibido*)²³, a administração rege-se por princípios de competência e reserva de lei (sendo *proibido tudo o que não for permitido*), impondo que a capacidade de atuação de cada órgão se restrinja à parcela de interesse público colocada a seu cargo e que a sua atuação seja prevista por lei. A autonomia pública resulta da permissão legal concedida ao autor do ato para atuar no âmbito das suas competências e das normas que estabelecem os termos em que ela deve ser exercida, o que geralmente o vincula a examinar, ponderar e decidir²⁴. Quando os poderes de atuação são concedidos sem a predeterminação do comportamento do órgão da administração, este fica com uma certa margem de livre decisão na aplicação da norma a casos concretos²⁵. Daí que onde ali se fala em *liberdade*, aqui se fale em *margem* de livre decisão.

A vinculação da administração à prossecução do interesse público definido heteronomamente (nº. 1 do artigo 266º da CRP), determina que as posições ativas da administração tenham a natureza de poderes-deveres, vinculando-a a encontrar na lei os pressupostos da sua ação e exercer os poderes que lhe são concedidos dentro dos limites

²² O respeito pela capacidade para contribuir é imposto tanto pela necessidade de manter intacto o consentimento prestado pelos contribuintes, como pela exigência de *neutralidade do sistema* imposta pela separação entre Estado e economia, permitindo que a tributação não afete qualquer das condições em que assentou a realização das manifestações de riqueza tributadas.

²³ JOÃO DE CASTRO MENDES, *Teoria Geral do Direito Civil*, II, 1995, p. 284; JOÃO ANTUNES VARELA, *Das obrigações em geral*, I, 9ª ed., 1996, p. 238.

²⁴ BERNARDO DE AYALA, *O (Défice de) Controlo Judicial da Margem de Livre Decisão Administrativa*, 1995, pp. 26-27.

²⁵ BERNARDO DE AYALA, *O (Défice de) Controlo Judicial da Margem de Livre Decisão Administrativa*, 1995, pp. 31-32.

por ela impostos²⁶. Pois mesmo nos casos em que é admitido o uso de poderes de livre decisão ou apreciação, estes devem ser exercidos “*em obediência à lei e ao direito, dentro dos limites dos poderes que lhes forem conferidos e em conformidade com os respetivos fins*” (nº. 1 do artigo 3º do CPA).

É assim comum dizer-se que o princípio da legalidade tanto impõe o princípio da reserva de lei habilitante (legalidade-fundamento), estabelecendo limites *internos* à atividade administrativa²⁷, como o princípio do primado da lei (legalidade-limite), que estabelece limites *externos* de legalidade à sua atuação²⁸. Numa formulação positiva, o princípio da legalidade exprime-se através do princípio da reserva de lei ou regra de *conformidade*²⁹. De acordo com esta, toda a atuação da administração deve encontrar na lei o seu fundamento, exigindo-se que os seus atos estejam autorizados por lei e sejam praticados de acordo com essa autorização. Esta vertente do princípio da legalidade traduz uma *concordância* dos atos da administração com as determinações previamente vertidas em letra de lei e apresenta-se como uma garantia *formal*, já que as leis hão de ser executadas como expressão da vontade funcional do poder legislativo. Por outro lado, este princípio também funciona como uma garantia *material*, na medida em que os comandos legais validamente produzidos fazem presumir que os atos praticados em sua

²⁶ DIOGO FREITAS DO AMARAL, *Curso de Direito Administrativo*, Vol. II, 4.ª ed, 2018, pp. 40, FERNANDA PAULA OLIVEIRA e JOSÉ FIGUEIREDO DIAS, *Noções Fundamentais de Direito Administrativo*, 5ª ed, 2017, p.123, BERNARDO DE AYALA, *O (Défice de) Controlo Judicial da Margem de Livre Decisão Administrativa*, 1995, p. 80.

²⁷ Chama-se no entanto à atenção com PAULO OTERO, *Direito do Procedimento Administrativo*, Vol. I, 2016, pp. 141-142, que esta *reserva de lei*, que define tipicamente um *espaço de regulação exclusiva do poder legislativo*, exprime-se do ponto de vista da administração pela *precedência de lei*, nos termos da qual *todo o poder da administração tem de se basear numa norma legal habilitante*.

²⁸ GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional*, 6ª ed, 1993, p. 371.

²⁹ ANDRÉ GONÇALVES PEREIRA, *Erro e ilegalidade no acto administrativo*, 1962, p. 38, ALBERTO XAVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, 1972, p. 282, PAULO OTERO, *Direito do Procedimento Administrativo*, Vol. I, 2016, pp. 141-142. Não obstante concordarmos com VASCO BRANCO GUIMARÃES, *Princípios Gerais da Fiscalidade, Lições de Fiscalidade, Vol I – Princípios gerais e fiscalidade interna*, coord. João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães 6ª ed., 2018, p. 97, quando afirma que “*a formulação do princípio da legalidade em direito fiscal mantém sempre o seu carácter próprio não se confundindo com a formulação administrativa*” entendemos que esse carácter próprio não se refere a qualquer discordância na dogmática e no sentido dos conceitos utilizados em ambos os ramos do Direito, que deve ser concordante, sob pena de cairmos na completa desarmonia de conceitos o que nos conduziria a ter *duas administrações*. Com efeito, apesar de ambos os ramos de Direito partilharem as mesmas formulações do princípio da legalidade, é inegável que em Direito fiscal este apresenta um conteúdo próprio e reforçado, adiante ilustrado.

execução são portadores de valorações materiais de justiça e são conformes com a Constituição.

Por outro lado, o princípio da legalidade exprime-se ainda numa dimensão negativa, através do princípio do *primado* ou *preeminência da lei* ou regra da *compatibilidade* das atuações da administração com o sistema jurídico. Aqui a lei surge como limite *externo* à atuação da administração, que deve respeitar os princípios jurídicos aplicáveis e subordinar-se ao “*respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos*” (nº. 1 do artigo 266º da CRP). Assim, além da necessária base legal, os atos praticados no exercício da atividade administrativa devem estar numa relação de *coexistência* com as demais parâmetros legais e constitucionais aplicáveis, sendo inválidos se e na medida em que os contrariarem (artigo 2º e nºs. 2 e 3 do artigo 3º da CRP).

Portanto este princípio traduz a exigência que os atos praticados pela administração sejam conformes à lei e à Constituição, mas também que a atuação das entidades públicas seja coerente com o sistema jurídico considerado no seu conjunto, respeitando os princípios jurídicos aplicáveis e os direitos individuais dos cidadãos, em particular os seus direitos fundamentais.

3.2. O princípio da legalidade administrativa obriga a administração a agir simultaneamente de acordo com os comandos que lhe conferem poderes de atuação, e com respeito pelo *bloco de legalidade*³⁰, obrigando a ponderações necessárias ao alinhamento dos atos praticados com o sistema a que pertencem. Com este princípio pretende-se assegurar que a administração concretize a vontade do legislador, e as suas decisões contribuam para a unidade ao sistema jurídico, repelindo as soluções manifestamente iníquas e rececionando o princípio do Estado de Direito simultaneamente nas suas dimensões *formal* e *material*.

Sucedede que o princípio da legalidade administrativa não é suficiente para resolver as questões que se colocam ao Estado fiscal, carecendo ainda de uma *feição própria* que lhe permita assegurar os níveis de segurança e de igualdade adequados às exigências dos interesses próprios deste ramo de Direito. Daí que tenha sofrido algumas adaptações

³⁰ MARCELO REBELO DE SOUSA, *Lições de Direito Administrativo*, Lisboa, I, 1994/95, p. 100.

destinadas a resolver cada um dos problemas atrás descritos, dando lugar a um princípio mais exigente, que com VIEIRA DE ANDRADE³¹ podemos designar por *princípio reforçado da juridicidade tributária*.

4. RESERVA DE LEI PARLAMENTAR

A reserva de lei postula que toda a atuação da administração seja conforme com a norma que lhe serve de fundamento. No entanto, ela assume vários graus e pode ser entendida tanto quanto à *distribuição da competência* para a produção de atos normativos que servem de fundamento da atividade administrativa, como quanto ao *grau de determinação* e concretização normativa das condutas, de que essa reserva deve revestir³².

Atendendo ao critério da fonte de produção normativa, a reserva poderá ser *formal*, quando se exige que o exercício do poder administrativo seja baseado em lei regularmente emitida por um órgão com competência legislativa normal, ou uma simples reserva *material* quando apenas se exige que determinada atuação administrativa se baseie em norma geral e abstrata, independentemente da sua natureza, seja ela legislativa ou regulamentar³³.

4.1. Concretização do princípio

Apesar da administração se bastar em regra com a simples reserva de lei material, fundamentando-se a sua atuação em norma geral e abstrata, seja ela legal ou regulamentar (nº. 2 do artigo 266º da CRP), em matéria de impostos a legitimidade da pretensão do sujeito ativo na relação de imposto subordina-se a uma rigorosa exigência de lei formal³⁴.

³¹ JOSÉ VIEIRA DE ANDRADE, “Nulidade e anulabilidade do acto administrativo – anotação ao Ac. do STA de 30.5.2001, P. 22 251”, CJA, 43 (2004), p. 48.

³² ALBERTO XAVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, 1972, p. 285.

³³ ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal I*, Lisboa, 1974, p. 110.

³⁴ Já não somente imposta pelo princípio do Estado de Direito, que implica que o Estado se exprima utilizando formas jurídicas e por isso normas gerais e abstratas, mas também pelo princípio Democrático (artigo 2º e nº. 2 do artigo 3º da CRP). Neste sentido, JÓNATAS MACHADO e PAULO NOGUEIRA DA COSTA, *Manual de Direito Fiscal, Perspetiva Multinível*, 2016, p. 68-70.

Só a Assembleia da República — com ou sem a colaboração do Governo, mediante decreto-lei autorizado — tem o poder de fixar os factos concretos reveladores de capacidade contributiva dos sujeitos e as estatuições correspondentes determinadoras do conteúdo das suas obrigações tributárias. É o que resulta da al. i) do n.º 1 do artigo 165º da CRP, que reserva a competência *exclusiva* da Assembleia da República a produção legislativa sobre *criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas*³⁵ e *demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas*, salvo autorização legislativa concedida ao Governo³⁶. Quando a autorização é concedida, a respetiva lei *deve definir o objeto, o sentido, a extensão e a duração da autorização* (n.º 2 do artigo 165º da CRP)³⁷ e, quando incidam sobre matéria fiscal e sejam concedidas na lei do orçamento, *só caducam no termo do ano económico a que respeitam* (n.º 5 do artigo 165º da CRP)³⁸.

De salientar que as Assembleias Legislativas regionais têm ainda exclusiva competência para exercer em nome das regiões autónomas, *poder tributário próprio*, incluindo o de *adaptar o sistema fiscal nacional às especificidades regionais, nos termos de lei-quadro da Assembleia da República* (al. i) do n.º 1 do artigo 227º e n.º 1 do artigo 232º da CRP)³⁹. Embora em menor medida, a Constituição reserva ainda poderes tributários às autarquias locais, *nos casos e nos termos previstos na lei* (n.º 4 do artigo 238º da CRP)⁴⁰.

³⁵ Os princípios gerais aplicáveis às taxas estão previstos na Lei n.º 53-E/2006, de 29 de dezembro, que aprovou o RGTA.

³⁶ A estas matérias acrescenta-se a competência exclusiva para legislar em assuntos relacionados com crimes e contraordenações de natureza fiscal e o respetivo processo (al. c) e d) do n.º 1 do artigo 165º da CRP).

³⁷ Sobre o conteúdo mínimo destas autorizações, ver o acórdão do TC n.º 358/92, exigindo que cumpram a sua “*tripla função*”: conteúdo material bastante da lei de autorização, linha de orientação do legislador delegado e informação genérica das inovações a introduzir no ordenamento para os particulares.

³⁸ Como nota NUNO DE SÁ GOMES, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. II, 9ª ed., 2000, p. 41, o decreto lei autorizado tem sido a principal fonte de Direito Fiscal, como sucede na generalidade dos países desenvolvidos. Sobre as leis de autorização legislativa ver ANA PAULA DOURADO, *O Princípio da Legalidade Fiscal*, 2007, pp. 58-59 e 84-103.

³⁹ Ver o regime da Lei Orgânica n.º 2/2013 de 2 de setembro, que aprova a LFRA, designadamente o seu artigo 56º prevendo que os órgãos regionais têm competências tributárias de natureza normativa e administrativa, a exercer pelas Assembleias Legislativas respetivas, compreendendo os poderes de criar e regular impostos, apenas vigentes nas respetivas regiões autónomas, definindo a incidência, a taxa, a liquidação, a cobrança, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes, e o poder de adaptar os impostos de âmbito nacional às especificidades regionais, dentro dos limites fixados na lei. Ver ANA PAULA DOURADO, *O Princípio da Legalidade Fiscal*, 2007, pp. 60-66.

⁴⁰ Ver o regime da Lei n.º 73/2013 de 3 de setembro, que aprova o RFALEI e o acórdão do TC n.º 711/2006 de 29/12/2006. Ver ainda ANA PAULA DOURADO, *O Princípio da Legalidade Fiscal*, 2007, pp. 66-68.

Seguindo o critério da fonte de produção normativa, o princípio que vigora em matéria de impostos é o da *reserva de lei formal*. Este visa assegurar a intervenção necessária do parlamento, sem prejuízo da intervenção flexibilizante e subordinada⁴¹ do Governo. É que apesar do parlamento ser um órgão dotado de legitimidade democrática direta, que assegura uma discussão pública transparente e alargada, permitindo o conhecimento da origem dos vários contributos dos diferentes representantes dos cidadãos, a sua composição e modo de funcionamento podem conduzir a uma menor capacidade decisória e técnica. Pelo contrário, apesar de o Governo ser dotado de uma representatividade meramente indireta, dando menos garantias de transparência e de discussão alargada dos assuntos, apresenta uma composição, um processo decisório e uma proximidade com os serviços da administração que permitem maior rapidez de decisão e capacidade técnica de elaboração. Seja como for, sempre que neste âmbito ocorra produção legislativa levada a cabo pelo Governo, as grandes opções políticas sobre as matérias autorizadas foram já tomadas pelo parlamento, por via de lei de autorização legislativa, sob pena de inconstitucionalidade.

4.2. A extensão da reserva formal

A esta reserva de lei formal acresce a enumeração que o n.º 2 do artigo 103º da CRP faz dos elementos essenciais necessariamente por ela abrangidos: a *incidência* dos impostos que constitui a *previsão* dos pressupostos objetivos e subjetivos de cuja verificação depende o nascimento da obrigação fiscal, a *taxa*, que é a principal decisão quantitativa da lei fiscal integrando por isso a sua *estatuição*, os *benefícios fiscais*, importantes derrogações ao princípio da generalidade da tributação, e as *garantias dos contribuintes*, que visam a proteger a efetividade dos seus direitos. Neste sentido, esta disposição distingue as normas a que se refere das demais, nomeadamente das normas meramente procedimentais ou de execução, como as normas instrumentais relativas à

⁴¹ Esta configuração da reserva de lei formal como reserva exclusiva de competência legislativa impõe uma subordinação dos interesses representados pela maioria parlamentar que sustenta politicamente o governo, à vontade parlamentar que implica sempre uma discussão alargada para a qual concorrem os representantes de todos os eleitores, assegurando a participação das minorias na produção legislativa em matéria de impostos. SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª ed., 2018, p. 328.

liquidação e cobrança dos tributos⁴², relativamente às quais a aludida reserva de lei formal não se aplica⁴³.

Esta norma constitucional introduz uma importante clarificação dirigida ao legislador quanto à extensão da reserva de lei formal, no sentido em que ela abrange os elementos estruturantes dos impostos, selecionados em função da sua influência direta sobre a repartição dos encargos tributários. Deve ter-se como elemento interpretativo neste sentido, a epígrafe do artigo 103º da CRP, “*sistema fiscal*”, e por essa via admitir-se a reserva de lei formal (al. i) do nº. 1 do artigo 165º da CRP), como abrangendo os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes como sendo de igual modo integrantes do *sistema fiscal*. Aliás outro entendimento não faria sentido, sobretudo se atendermos à influência direta que cada um destes elementos pode ter na distribuição dos encargos fiscais. De facto, as decisões contidas na lei sobre as realidades sujeitas a tributação e as taxas a aplicar tanto têm potencial para afetar a distribuição dos encargos e o nível global de tributação, como as isenções e outros benefícios instituídos em atenção a interesses atendíveis do Estado. De igual modo, a definição dos termos em que as garantias dos contribuintes podem ser exercidas têm o potencial de impor sacrifícios tão ou mais significativos que os da própria tributação⁴⁴. Além disso, sendo o seu papel efetivar os outros direitos, uma oneração no seu exercício teria o efeito prático de comprimir os

⁴² Como entende a generalidade da doutrina, designadamente SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, p. 33, em argumentação a que se adere, o nº. 3 do artigo 103º da CRP, ao garantir que ninguém será obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição e cuja liquidação e cobrança se não faça nos termos da lei não está a incluir necessariamente estas regras de execução (quando não se ocupem de regular as garantias dos contribuintes) no âmbito de aplicação do 165º, mas antes a exigir que, além de os impostos serem criados nos termos da Constituição, a sua liquidação e cobrança seja feita nos termos das leis materiais, gerais e abstratas que as regulam. Note-se que esta posição colide com o vertido na al. a) do nº. 2 do artigo 8º da LGT, nos termos da qual “*Estão ainda sujeitos ao princípio da legalidade tributária: a) A liquidação e cobrança dos tributos, incluindo os prazos de prescrição e caducidade*”.

⁴³ Estamos no entanto com JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 10ª ed., 2017, p. 342, quando refere que “*embora a disciplina jurídica da liquidação e cobrança dos impostos esteja, por via de regra, excluída da reserva de lei decorrente do princípio da legalidade fiscal, ela não está naturalmente excluída da reserva de lei constante da al. b) do nº. 1 do art. 165º da Constituição*”.

⁴⁴ As normas de liquidação e cobrança podem trazer sérios encargos para os contribuintes, sobretudo quando impuserem deveres de cooperação autónomos da obrigação de imposto, cada vez mais impostos pelos movimentos de privatização do sistema fiscal. Nestes casos, poderão suscitar-se questões sobre se esses deveres não estarão nos limites da noção de imposto ou no mínimo nos limites da reserva de lei parlamentar, na medida em que implicarem uma decisão efetiva quanto à distribuição dos encargos tributários. SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª ed. 2018, p. 336 e SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª ed., 2002, p. 35.

direitos sujeitos a reserva de lei formal. Todos estes elementos são qualificados como elementos essenciais do sistema fiscal, de maneira a que as decisões sobre a maior ou menor produção de bens públicos ou sobre qualquer aspeto que possa afetar diretamente a distribuição de sacrifícios pelos contribuintes sejam sempre reservadas ao parlamento⁴⁵.

Assim, do ponto de vista do princípio da reserva de lei formal, o n.º 2 do artigo 103.º da CRP faz incluir na noção de sistema fiscal matérias que de outro modo poderiam ficar de fora da competência exclusiva do parlamento, como os benefícios fiscais⁴⁶ e as garantias dos contribuintes⁴⁷. Também por força desta disposição, mesmo quando o parlamento delegue no Governo a função de legislar sobre estas matérias, deve ainda assim tomar uma posição sobre o conteúdo de cada um daqueles elementos essenciais, fazendo constar essas decisões da respetiva lei de autorização legislativa. Ao impor que as normas de Direito Fiscal material constem de atos formais legislativos, o princípio de reserva de lei formal postula padrões mínimos de certeza e segurança jurídicas, conduzindo afinal a uma estrita vinculação da administração ao poder legislativo, implicando o afastamento definitivo tanto do costume como dos regulamentos como fontes de Direito fiscal substantivo⁴⁸.

4.3. Consentimento como garantia de transparência e clareza normativa

4.3.1. Apesar de o âmbito deste trabalho não permitir um maior desenvolvimento do tema, impõem-se algumas observações sobre este ponto.

⁴⁵ SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª ed., 2002, pp. 33-36.

⁴⁶ Além da óbvia implicação que os benefícios fiscais têm na distribuição dos encargos tributários, que a nosso ver justificam por si só a inclusão dos benefícios fiscais entre os elementos essenciais dos impostos sob pena de *deixar-se entrar pela janela o que não se deixou entrar pela porta*, devem ainda ser considerados como tal uma vez que a exigência de legalidade não se limita à administração agressiva e ainda porque de outro modo os benefícios fiscais poderiam ficar excluídos desse princípio por visarem em regra a realização de finalidades extrafiscais, que hão de ser proporcionais à receita que com esses benefícios fiscais se deixa de cobrar. ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, pp. 144-146. Ainda, JOSÉ CASALTA NABAIS, *O dever fundamental de pagar impostos*, 1997, pp 363-364.

⁴⁷ Tem sido entendido por alguns autores, como JOSÉ CASALTA NABAIS, “*Os direitos fundamentais na jurisprudência do tribunal constitucional*”, BFDC, n.º. 65, 1989, pp. 18 e segs e *Direito Fiscal*, p. 143, que esta reserva não será exigível quanto às garantias dos contribuintes, quando forem objeto de ampliação ou alargamento, mas apenas nos casos da sua restrição ou condicionamento.

⁴⁸ ALBERTO XAVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, 1972, pp. 286-287, MANUEL PIRES e RITA CALÇADA PIRES, *Direito Fiscal*, 4ª ed., 2010, p. 103.

A reserva de produção legislativa em matéria de criação de impostos e sistema fiscal, impondo a lei parlamentar como fonte das normas de decisão a serem aplicadas pela administração (nº. 2 do artigo 266º e nº. 2 do artigo 103º da CRP), deve ainda ser entendida, com SALDANHA SANCHES, como um limite para a complexidade admissível da lei fiscal. Não é concebível nem expectável e menos ainda admissível, que um órgão como a Assembleia da República aprove normas fiscais cuja complexidade as torne apenas acessíveis a especialistas. Além de um consentimento transparente e alargado, a reserva de lei parlamentar deve servir como uma garantia de um mínimo de clareza, imposta pela necessidade de permitir que os contribuintes tenham pelo menos uma ideia dos seus encargos fiscais atuais e esperados, compatível com a proteção da sua confiança. Uma normação mais densa e complexa das normas fiscais tende a desresponsabilizar o parlamento, diminuindo o seu papel de fórum representativo de diferentes grupos sociais, e indiciando aprovações meramente formais. Como refere lapidariamente aquele autor, os eventuais objetivos de justiça prosseguidos por normas fiscais cada vez mais complexas e em permanente alteração podem ser anulados pelo seu baixo nível de aplicação, o que pode prejudicar o fim pretendido já que não haverá justiça se não houver um elevado grau de cumprimento da lei⁴⁹.

4.3.2. O princípio da reserva de lei parlamentar condiciona diretamente a administração, que na aplicação das leis de imposto a casos concretos exprime as decisões previamente tomadas pelos representantes parlamentares eleitos pelos contribuintes⁵⁰.

Além do consentimento dos administrados, a discussão pública alargada entre os vários grupos que compõem o substrato social, assegura ainda a transparência do processo legislativo imposta pelo princípio democrático (artigo 2º e nº. 2 do artigo 3º da CRP), permitindo uma maior ponderação na definição das questões relevantes, dando por essa via maiores garantias de justiça material. A exigência de lei da Assembleia da República ou decreto lei autorizado do Governo, dá-nos assim a resposta ao *primeiro problema* a

⁴⁹ SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 2002, pp. 36-37.

⁵⁰ Ao contrário do que faz a generalidade da doutrina, VASCO BRANCO GUIMARÃES, *Princípios Gerais da Fiscalidade, Lições de Fiscalidade, Vol I – Princípios gerais e fiscalidade interna*, coord. João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães 6ª ed., 2018, p. 92, integra a análise da reserva de lei formal no *princípio do consentimento*, expresso pela regra da aprovação anual do orçamento.

resolver pelo legislador, impondo os necessários consensos prévios em torno da distribuição dos encargos tributários, bem como do nível de tributação. Para além disso, e correspondendo à evolução entretanto ocorrida com a instalação e o desenvolvimento do moderno Estado de Direito democrático e social, este consentimento assume hoje ainda uma função garantística, acolhendo-se, em termos análogos ao Direito penal, o princípio “*nullum tributum sine lege*”.

5. RESERVA MATERIAL DE LEI: O PRINCÍPIO DA TIPICIDADE

Mais do que impor que a atuação da administração seja conforme com a norma que lhe serve de fundamento, a reserva de lei imposta pelo princípio reforçado da legalidade tributária é um espaço de regulação exclusivamente reservado ao parlamento. Esta reserva que como vimos se designa por *reserva de lei formal*⁵¹, traduz-se na exigência de que a criação das leis sobre criação de impostos e sistema fiscal seja da competência exclusiva da Assembleia da República, salvo decreto-lei autorizado do Governo. Vimos ainda que a reserva de lei, como aspeto do princípio da legalidade, tanto pode ser entendida segundo o critério da *fonte* de produção normativa quanto ao do *grau de determinação* da conduta fornecido pela lei. Neste último sentido fala-se na existência de uma reserva *relativa* quando da lei não se exige uma regulamentação detalhada sobre as condições em que a atuação da administração pode ter lugar, confiando à administração os critérios de atuação sobre cada caso concreto. Nestes casos, cabe à administração escolher, de entre as várias atuações possíveis, todas elas em princípio juridicamente equivalentes, aquela que segundo o seu critério melhor realiza o interesse público. Quando isto acontece, diz-se estarmos perante poderes discricionários, que são aqueles que atribuem à administração uma certa margem de livre *decisão*.

Fala-se por outro lado em reserva *absoluta*, sempre que da reserva de lei se exigir uma densificação tal que, além da atribuição de um poder para atuar, nela se deva

⁵¹ Embora se tenha preferido a designação de *reserva parlamentar* pois o que está em causa é, mais do que uma mera reserva lei formal, uma reserva de lei da competência *exclusiva* da Assembleia da República (artigo 165º da CRP).

igualmente encontrar os próprios critérios de decisão dos casos individuais⁵². Os poderes assim atribuídos serão, por conseguinte, vinculados, na medida em que todos os critérios de decisão são predeterminados por lei, sem prejuízo de ser atribuída à administração uma certa margem de livre *apreciação* quanto aos pressupostos de exercício dos seus poderes.

5.1. Concretização do princípio

5.1.1. Ao contrário do que sucede com a atividade administrativa geral, em que o princípio da legalidade se basta por via de regra com uma simples reserva conteudística de carácter *relativo*, frequentemente confiando-se à administração poderes de decisão sobre casos concretos que ficam ao critério do órgão competente, em matéria de impostos as exigências de legalidade vão mais longe. Isto acontece não só porque o imposto representa uma restrição direta e imediata à livre disposição dos bens dos particulares, mas também como instrumento destinado a impedir potenciais arbítrios da parte do órgão aplicador do Direito, que em regra será o próprio sujeito ativo da relação de imposto.

Deste modo, as normas substantivas de Direito fiscal devem incluir uma *previsão abrangente*, que inclua não só as manifestações de capacidade contributiva sujeitas a tributação, os deveres acessórios e os pressupostos de oportunidade na atuação do credor tributário, mas que defina também com elevado grau de precisão os termos em que os tributos devem ser aplicados aos casos concretos evidenciados pelos contribuintes. Previsão abrangente que deve abranger desde as deduções admissíveis aos prazos de cumprimento, passando pelas regras de determinação da matéria coletável, pelas taxas aplicáveis e pelas deduções à coleta⁵³, tudo de maneira a que a atividade de liquidação e

⁵² ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal I*, Lisboa, 1974, p. 110.

⁵³ Como ensina ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal, Lições 2ª ed.*, 2017, pp. 90-92, este conjunto de pressupostos descritos na lei cuja concretização dá origem ao nascimento da obrigação tributária principal, são o que a doutrina alemã designa *tatbestand* (factos ou factualidade). De acordo com a mesma autora, pode ainda falar-se em *tatbestand* sistemático para designar não apenas a noção de *tatbestand* de ALBERT HENSEL, como o “conjunto de pressupostos abstratos contidos nas leis fiscais cuja concretização dá origem a certas consequências jurídicas”, mas abrangendo ainda essas mesmas consequências jurídicas, incluindo as regras de cálculo da matéria tributável, de apuramento do montante da prestação tributária e sua eventual conjugação com deduções aplicáveis por força de isenções ou de pagamentos realizados antecipadamente. Esta noção de *tatbestand* sistemático que identifica na lei a cadeia normativa de previsão e estatuição aplicável a cada caso permite uma melhor sistematização da relação jurídica de imposto e orientar o procedimento tributário em ordem ao fim pretendido pelo legislador quanto a cada caso

cobrança dos impostos seja, tanto quanto praticável, subtraída a considerações de conveniência e oportunidade, garantindo que a imposição dos tributos decorra, não apenas do exercício de um poder, mas do exercício de um poder vinculado.

5.1.2. Esta exigência legal de densidade normativa acrescida, impõe que as estatuições aplicáveis sejam conformadas pelo legislador, que define os critérios legais de decisão, numa manifestação ainda mais intensa da reserva de lei parlamentar⁵⁴. Como se referiu, este reforço das exigências de legalidade visa impedir potenciais arbítrios no momento da aplicação das leis fiscais, traduzindo-se, do ponto de vista da administração, numa exigência particularmente intensa de *precedência de lei*. Em resultado, em matéria de impostos, não só: (i) a atuação da administração encontra o seu fundamento no estipulado na lei habilitante⁵⁵, como (ii) essa mesma lei habilitante deve em regra conter os próprios critérios legais de decisão sob pena de inconstitucionalidade da norma aplicável (nº. 1 do artigo 13º e nº. 2 do artigo 103º da CRP)⁵⁶, sendo certo que (iii) a inexistência de estatuição corresponde à proibição de ação administrativa (nº. 3 do artigo 103º da CRP)⁵⁷.

A acrescida densificação conteudística da lei estabelece uma distinção entre as *normas de decisão material* com efeito direto sobre a repartição dos encargos tributários, das *normas de ação* ou instrumentais⁵⁸, como as de liquidação e cobrança que não envolvam diretamente garantias dos contribuintes, que não estão por isso sujeitas àquela regra de legalidade *material*. Esta fronteira é reforçada pela norma constitucional diretamente aplicável à administração que consta do nº. 3 do artigo 103º da CRP, que ao determinar que *ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados*

individual. Mais desenvolvidamente sobre o tema, ANA PAULA DOURADO, *O Princípio da Legalidade Fiscal*, 2007, pp. 292 e segs..

⁵⁴ JOSÉ VIEIRA DE ANDRADE, *Lições de Direito Administrativo*, 5ª ed., 2012, p. 51.

⁵⁵ Como ensina PAULO OTERO, *Direito do Procedimento Administrativo*, Vol. I, 2016, p. 144, a precedência de lei postula uma densidade normativa suficiente para impor que a aplicação da lei tenha uma previsibilidade mínima e garanta igualdade de tratamento sem deixar margem para o arbítrio disfarçado de justiça do caso concreto proporcionada pela administração, e afastando a existência de normas legais em branco em matérias sujeitas à reserva de lei.

⁵⁶ Isto resulta do citado nº. 2 do artigo 103º da CRP, mas também do princípio que declara todos os cidadãos como *iguais perante a lei* (nº. 1 do artigo 13º da CRP), tornando juridicamente intolerável que uma consequência aplicada a um contribuinte seja diferente da aplicada a um outro que esteja na mesma situação.

⁵⁷ PAULO OTERO, *Direito do Procedimento Administrativo*, Vol. I, 2016, p. 142.

⁵⁸ ALBERTO XAVIER, citando WERNER FLUME, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, 1972, p. 293.

nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei, impõe à administração o dever de observar apenas aquelas normas materiais que hajam sido criadas nos termos da Constituição, e a limitar-se a liquidar e cobrar impostos dentro dos parâmetros estabelecidos por lei. Ao mesmo tempo, a expressão “ninguém pode ser obrigado” sugere a ausência de vinculatividade daquelas condutas ilegais, e a atribuição aos particulares do *direito de resistência fiscal*, que se traduz num poder para a prossecução direta e imediata de um interesse próprio, aliás coincidente com o *interesse público* da legalidade na tributação. Como veremos adiante, esta norma atribui aos particulares um direito fundamental de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias à legalidade na tributação⁵⁹. Naturalmente que não nos referimos somente à exigência de que as normas de imposto se mostrem conformes à Constituição no momento em são criadas e aplicadas, mas também que essa aplicação não conduza a resultados manifestamente injustos ou atentatórios dos demais parâmetros e princípios operativos do Estado de Direito⁶⁰.

5.1.3. Assim, além da reserva parlamentar, exige-se ainda no domínio dos impostos uma reserva *material* ou conteudística de lei, geralmente designada por princípio da tipicidade que impede o legislador de, ao elaborar as normas fiscais, limitar-se a autorizar o exercício do poder tributário, vinculando-o a estipular não só as condições em que a lei deve ser aplicada mas também, tanto quanto praticável, os critérios de decisão para cada caso concreto. Esta exigência de uma especial densidade na formulação dos elementos essenciais da tributação vincula não só o legislador, mas também o aplicador do direito, que na subsunção dos factos apurados à norma aplicável, deve nela encontrar o regime de cada caso concreto, de maneira a que a aplicação da lei seja feita sem recurso a valorações subjetivas e externas às que se encontram refletidas nos textos legais. Pelo que este *princípio da tipicidade*, exprime ainda uma qualidade das normas de imposto⁶¹

⁵⁹ No mesmo sentido, JOSÉ VIEIRA DE ANDRADE, *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, 5ª ed., 2012, p. 81, GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª ed., 2003, p. 405, JORGE MIRANDA, *Manual de Direito Constitucional*, tomo IV, 3ª ed., 2000, p. 151, JOSÉ CASALTA NABAIS, *O dever fundamental de pagar impostos*, 1997, p. 186, nota 5, SALDANHA SANCHES, *O ónus da prova no processo fiscal*, Lisboa, 1987, p. 5.

⁶⁰ Entre outros, os resultantes dos artigos 12º, 13º, 18º, 20º, 21º, 22º e 266º da CRP.

⁶¹ Como refere ANA PAULA DOURADO, *O Princípio da Legalidade Fiscal*, 2007, p. 225 e segs., a reserva de material das leis fiscais é comum a vários ordenamentos e a sua observância caracteriza os estados de

que as tornam incompatíveis com a discricionariedade e a integração analógica (nº. 4 do artigo 11º da LGT), sendo nessa medida uma importante garantia da sua certeza e previsibilidade.

5.2. As teses da tipicidade *fechada*

Até ao fim do século passado foi corrente na doutrina o entendimento de que vigoraria neste ramo do Direito uma tipicidade rigorosamente fechada⁶². Neste sentido, o princípio da legalidade tributária foi caracterizado por ALBERTO XAVIER como uma *reserva absoluta de lei formal*, de que resultaria ainda uma tipicidade *fechada*, entendida como a exigência de que a lei deva conter *todos* os elementos à tomada de decisões nos casos concretos, sem recurso a valorações de ordem subjetiva. De acordo com este entendimento, a eleição das manifestações mais adequadas de capacidade contributiva sujeitas a tributação ficaria exclusivamente entregue ao legislador, cabendo à administração traduzir a vontade funcional do parlamento quanto aos casos concretos, com exclusão de todas e quaisquer considerações exteriores à lei. Deste princípio da tipicidade seriam corolários o princípio da seleção, proibindo as cláusulas gerais de tributo; a *tipicidade* ou *numerus clausus*, impondo que apenas fossem tributados os factos expressamente previstos na lei, com exclusão dos demais⁶³; o *exclusivismo*, postulando uma descrição completa dos tipos legais de imposto cuja verificação é condição necessária e suficiente para desencadear a tributação; e a *determinação*, sujeitando os factos sujeitos a tributação a uma definição feita apenas com recurso a conceitos

Direito, de tal forma que, mesmo que não existindo uma disposição como a do nº. 2 do artigo 103º da CRP, ainda assim se entenderia que os aspetos como o objeto do imposto, os sujeitos passivos e os elementos de quantificação do imposto devessem considerar-se a ela submetidos.

⁶² ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal* I, Lisboa, 1974, p. 116; NUNO DE SÁ GOMES, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. II, 9ª ed., 2000, p. 63, MANUEL PIRES e RITA CALÇADA PIRES, *Direito Fiscal*, 4ª ed., 2010, pp. 111 e 119, VÍTOR FAVEIRO, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português, I. Vol., Introdução ao Estudo da Realidade Tributária, Teoria Geral do Direito Fiscal*, 1984, pp. 187-190, SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, 1995, 7ª ed., p. 108; PAMPLONA CORTE-REAL, *Direito Fiscal, Apontamentos*, policop., 1980, p. 126; NUNO DE SÁ GOMES, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. II, 9ª ed., 2000, pp. 39-40.

⁶³ Para NUNO DE SÁ GOMES, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. II, 9ª ed., 2000, pp. 63-64, daqui decorre que o silêncio da lei nas normas de incidência tem um sentido normativo preciso que é o de delimitar negativamente a incidência. Assim, não havendo verdadeiramente lacunas no domínio das normas de incidência, também não pode haver integração analógica relativamente aos factos nelas não previstos.

determinados e de sentido unívoco, não sendo admitidos os conceitos vagos ou indeterminados e as normas fiscais em branco⁶⁴.

Por consequência destes corolários, à administração restaria uma atividade meramente subsuntiva da lei aos factos⁶⁵, ficando o legislador impedido de empregar conceitos vagos ou indeterminados, a concretizar pela administração⁶⁶ e pelos tribunais. Integração que afinal até ALBERTO XAVIER admite seja levada a cabo pela administração, quando refere que os conceitos indeterminados permitem a esta uma certa margem de livre apreciação, não só na fixação e valoração dos factos, mas também na concretização do seu conteúdo⁶⁷, o que não pode confundir-se com o exercício de uma margem de livre *decisão* que resultaria da atribuição à administração de poderes discricionários⁶⁸.

Este autor não ultrapassou a contradição entre a exigência de determinação estrita das normas que estabelecem os elementos essenciais dos impostos exigida por uma tipicidade fechada, e a atribuição à administração de uma margem de livre *apreciação* na concretização de conceitos indeterminados. Como tem vindo a ser defendido pela melhor e mais recente doutrina⁶⁹, a exigência de legalidade material já não pode ser entendida

⁶⁴ ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal I*, Lisboa, 1974, pp. 123 e 124. No mesmo sentido, NUNO DE SÁ GOMES, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. II, 9ª ed., 2000, p. 54 e MANUEL PIRES e RITA CALÇADA PIRES, *Direito Fiscal*, 4ª ed., 2010, p. 111. Estaremos perante uma norma fiscal em branco no caso de se entender, como facto tributável “a permanência do veículo no território nacional em violação das obrigações previstas no presente código” (al. d) do nº. 2 do artigo 5º do código do ISV), sobretudo se tivermos em consideração a liquidação de ISV relativa a um veículo não destinado a matrícula relativamente ao qual não tenha sido processada a declaração prevista no artigo 24º do código do ISV dentro do prazo de dez dias aí previsto. Neste caso, além de norma fiscal em branco, estaremos ainda perante uma tributação com carácter de sanção, o que entendemos nós, pode inclusivamente constituir ilegalidade geradora de nulidade por ofensa ao conteúdo essencial do direito fundamental de natureza análoga previsto no nº. 3 do artigo 103º da CRP (al. d) do nº. 1 do artigo 161º do CPA, aplicável *ex vi* do artigo 2º al. c) da LGT).

⁶⁵ ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal I*, Lisboa, 1974, pp. 123-124, e *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, 1972, pp. 320-335.

⁶⁶ Para NUNO DE SÁ GOMES, *As Garantias dos Contribuintes: Algumas Questões Em Aberto*, CTF, 371, pp. 25 e 104, e *O Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo*, CTF, 371, pp. 143 e segs., o princípio da legalidade em matéria fiscal, com os seus corolários da tipicidade fechada, indisponibilidade do tipo, exclusivismo e determinação, implicam a proibição, quer da discricionariedade administrativa, quer do emprego, pelo legislador fiscal, *de conceitos vagos ou indeterminados, a concretizar por interpretação da AT, sem que a lei defina os respetivos pressupostos*.

⁶⁷ ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal I*, Lisboa, 1974, p. 128.

⁶⁸ Entendida como a liberdade que o órgão de aplicação do Direito tem, com vista à realização de um fim definido por lei, de optar num quadro de decisões possíveis, todas elas juridicamente válidas e equivalentes ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal I*, Lisboa, 1974, p. 125.

⁶⁹ Sobre o princípio da tipicidade em especial, ver por todos ANA PAULA DOURADO, *O Princípio da Legalidade Fiscal*, 2007, delimitando as exigências de determinação da lei fiscal e conjugando a eventual margem de liberdade decorrente da inevitável indeterminação legal, permitindo ao mesmo tempo o controlo judicial efetivo das decisões da administração.

em termos de tal modo restritivos que imponham ao legislador e à administração a observância exclusiva de uma rigorosa tipicidade *fechada* da lei que pretensamente assegure um grau de previsão absolutamente exaustivo e preciso de todos os factos sujeitos a tributação⁷⁰.

A determinação exclusiva das normas de incidência em termos que proibissem o recurso a conceitos indeterminados veio a apresentar diversos inconvenientes que tornaram inevitável a abertura dos tipos, entretanto operada pelo legislador⁷¹. Desde logo, uma completa determinação da lei fiscal implicaria uma excessiva rigidez das soluções, acabando por conduzir à criação espontânea de espaços de não tributação, favorecedores da fraude e evasão fiscais, em prejuízo daqueles que cumprem as suas obrigações. Por outro lado, a inclusão de todas as situações concebíveis no âmbito de um esforço de determinação exclusiva das leis fiscais conduziria a uma excessiva complexificação das leis fiscais, dificultando a sua aplicação e tornando-as apenas acessíveis a especialistas, como de resto já vai acontecendo.

5.3. A abertura dos tipos imposta pela praticabilidade

Não sendo possível nem aconselhável exigir-se do legislador uma determinabilidade *total* das leis de imposto, a doutrina e a jurisprudência têm colocado a questão de saber até onde deve a lei levar a disciplina dos elementos essenciais dos impostos, e em que medida deve admitir-se o recurso a conceitos indeterminados. Por escapar ao âmbito deste estudo, limitamo-nos a enunciar a questão, que se coloca na linha de tensão entre o princípio da eficiência fiscal e o princípio da legalidade tributária e deve ser resolvido a favor desta última até ao limite do possível. Estas soluções são expressões da necessária praticabilidade da lei fiscal que impõe a abertura da tipicidade, levando por vezes a assumir como regra o que é *provável* ou *normal*, em detrimento da situação individual, reveladora da concreta capacidade contributiva⁷².

⁷⁰ JOSÉ CASALTA NABAIS, *O dever fundamental de pagar impostos*, 1997, p. 356.

⁷¹ Razão porque à expressão reserva *absoluta* de lei formal, prefere-se a de reserva *material* de lei parlamentar.

⁷² Mais do que margem de livre *apreciação*, JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, p. 145-146 e *O dever fundamental de pagar impostos*, 1997, p. 378 e segs., admite que por interferência de outros princípios

É neste contexto que os conceitos indeterminados têm sido admitidos⁷³ como expedientes de fácil aplicação a situações cujo grau de diferenciação não é possível ser acompanhado pela administração⁷⁴, desde logo permitindo que se tribute o *rendimento normal* nos casos em que o apuramento do *rendimento real* se revele difícil ou mesmo inviável⁷⁵. Nestes casos, a preponderância que é dada às situações presumidas sobre as situações efetivamente ocorridas é tolerada por razões de eficiência e na estrita medida em que aos visados é dada a possibilidade de afastar a tributação feita naqueles termos. Assim, sempre que a aplicação destes mecanismos provoque resultados inteiramente desligados do critério de justiça material que informa a tributação, é deixada aberta a possibilidade de tributar com base na situação individual e concreta evidenciada pelo contribuinte⁷⁶. Trata-se por conseguinte de expedientes *simplificadores*, impostos pelo princípio da praticabilidade, utilizados sobretudo no desenvolvimento patológico das relações tributárias, que permitem dar respostas a questões prévias à tributação, sem sacrificar a justiça material e sem cair em excessivos custos, suscetíveis de pôr em causa os fins da tributação.

constitucionais como o da praticabilidade, à administração seja atribuída uma certa margem de livre decisão, logo discricionariade, incluindo a possibilidade de recurso à analogia.

⁷³ Contêm conceitos indeterminados, entre outras, as normas que concedem à administração a possibilidade de “efetuar as correções adequadas” a rendimentos e gastos dos inventários, sempre que a utilização de determinados critérios “conduza a desvios significativos” (nº. 3 do artigo 26º do CIRC); decidir o que entende por “realizações de utilidade social” para efeitos de dedutibilidade de gastos (nº. 1 do artigo 43º do CIRC); efetuar as correções consideradas necessárias para a determinação do lucro tributável em virtude de relações especiais com outro sujeito passivo e proceder aos “ajustamentos adequados” na determinação dos lucros tributáveis das entidades envolvidas (nº. 11 do artigo 63º do CIRC); definir o que considera ser “atividades suscetíveis de originar distorções de concorrência ou aquelas que são exercidas de forma não significativa” para efeitos da não consideração do Estado e demais pessoas coletivas de direito público como sujeitos passivos do imposto (nº. 2 do artigo 2º do código do IVA); a dedução de prejuízos de períodos anteriores nos casos em que tenha havido alteração da titularidade de mais de 50% do capital social ou da maioria dos direitos de voto, “em casos de reconhecido interesse económico” (nº. 12 do artigo 52º do CIRC); a utilização de gastos de financiamento nos casos em que tenha havido alteração da titularidade de mais de 50% do capital social ou da maioria dos direitos de voto, “em caso de reconhecido interesse económico” (nº. 8 do artigo 67º do CIRC); a dedução ao lucro tributável do novo grupo pela a nova sociedade dominante, dos prejuízos fiscais verificados durante os períodos de tributação anteriores quando esta opte pela continuação da aplicação do regime especial de tributação do grupo, “em casos de reconhecido interesse económico” (nº. 3 do artigo 71º do CIRC); etc..

⁷⁴ JOSÉ CASALTA NABAIS, *O dever fundamental de pagar impostos*, 1997, p. 621.

⁷⁵ Segundo JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 10ª ed., 2017, p. 148 a rigorosa exigência de determinação da lei fiscal só é exigível face a normas de tributação efetiva e já não no campo das normas de tributação fictícia ou aparente, aplicáveis quando a aplicação as primeiras não forem possíveis.

⁷⁶ JOSÉ CASALTA NABAIS, *O dever fundamental de pagar impostos*, 1997, pp. 376-377.

5.4. A segurança jurídica como limite à abertura dos tipos

Para além da margem de livre apreciação resultante da indeterminação de alguns conceitos utilizados pelo legislador, encontramos ainda na lei disposições que parecem atribuir à administração verdadeiros poderes discricionários⁷⁷. Referimo-nos às disposições legais que aparentemente autorizam a administração a optar de entre duas ou mais soluções possíveis, todas elas juridicamente equivalentes⁷⁸.

Sobre isto deve referir-se que a atribuição à administração de uma certa margem de livre decisão resulta do reconhecimento por parte do legislador da sua própria incapacidade para resolver no plano abstrato todas as questões concebíveis, sobretudo no quadro do moderno Estado social de Direito que vê no sistema fiscal um meio de proceder a *uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza* (nº. 1 do artigo 103º da CRP). Incapacidade que resulta da constatação dos limites da capacidade de direção da norma, ditada pela pluralidade e diversidade de situações e pela acelerada evolução das realidades a regular, e da constatação da utilidade da diluição normativa para a melhor realização do

⁷⁷ A abertura dos tipos conduz a um paradoxo do Estado fiscal atual: ao mesmo tempo se reconhece intensa vinculação da administração à lei como forma de melhor garantir as posições subjetivas dos particulares perante os poderes públicos, defende-se a indispensabilidade de apetrechar a administração de novos e renovados poderes, concedendo-lhe uma crescente margem de livre *decisão*. Este paradoxo é ainda ampliado pelo processo de transição do Estado-fiscal atual para um Estado de tal forma endividado que a lógica da tributação passa a reger-se pela necessidade de satisfazer com maior eficiência os compromissos financeiros do Estado, conduzindo a uma deterioração da legitimidade democrática do sistema fiscal. Como refere ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal, lições*, 2ª ed., 2017, p. 109, “no quadro da União Económica e Monetária (...) a legitimação dos impostos e os limites da carga fiscal estão agora ligados a um binómio Estado-dívida, e servem a estabilidade da moeda única. Neste contexto, a estabilidade da carga fiscal não está já relacionada com o conceito de representação popular na escolha de bens e serviços públicos (e o princípio da reserva de lei), mas com a necessidade de cumprir os compromissos assumidos junto dos credores.”.

⁷⁸ A ausência de um critério de decisão abre via para o arbítrio, com o consequente tratamento diferente de situações equiparáveis, em violação do direito fundamental previsto no artigo 13º da CRP. São exemplos de poderes desse tipo, entre outros, os de decidir “*o critério considerado mais adequado*” à determinação da “*parte dos gastos comuns a imputar*” (nº. 2 do artigo 54º do código do IRC); os de “*discordar dos elementos declarados*”, e de fixar nesse caso “*os que entender adequados*” (nº. 4 do artigo 35º do código do IVA), de autorizar ou não a utilização de critérios de mensuração de rendimentos e gastos dos inventários diferentes dos previstos na lei (nº. 6 do artigo 26º do código do IRC); de autorizar ou não a alteração dos critérios de mensuração de rendimentos e gastos dos inventários face aos utilizados em anteriores períodos de tributação (nº. 2 do artigo 27º do código do IRC); de autorizar ou não a sujeição a deperecimento de ativos ainda não entrados em funcionamento ou utilização (nº. 4 do artigo 29º do código do IRC); de autorizar ou não a adoção pelo sujeito passivo de métodos de depreciação e amortização, de que resulte a aplicação de quotas de depreciação ou amortização superiores às previstas na lei (nº. 3 do artigo 30º código do IRC); de autorizar ou não a alteração de métodos de depreciação e amortização (nº. 2 do artigo 31º-A do código do IRC), etc..

interesse público⁷⁹. Daí que por vezes o legislador, face à maior capacidade técnica e de meios da administração e à sua natural proximidade aos casos concretos, diminua intencionalmente a densidade da norma, reconhecendo implicitamente por essa via a existência de um núcleo essencial da função administrativa⁸⁰.

Como a obscuridade das leis fiscais afeta o cálculo do montante dos rendimentos líquidos dos particulares e o valor dos seus ativos, as diminuições intencionais no grau de predeterminação das leis devem ser excecionais e respeitar os princípios da reserva de lei parlamentar e da segurança jurídica, de modo a assegurar pelo menos um grau *mínimo* de determinação quanto aos encargos futura ou potencialmente esperados. Essencial é que seja garantido um grau de determinação das normas fiscais que deixe os agentes económicos, tanto quanto possível entregues apenas aos riscos do mercado, evitando que os riscos fiscais anulem a racionalidade económica das suas escolhas. Por isso tem-se entendido que o legislador fiscal deve pelo menos assegurar que os contribuintes possam entender e prever⁸¹, ainda que de forma aproximada, o valor das posições que ocupam, e formar uma razoável expectativa quanto aos encargos e os benefícios inerentes ao valor dos seus ativos, e aos tribunais a possibilidade de controlar a sua legalidade⁸². Nestas condições, o princípio da legalidade tributária ficará violado se uma menor determinação das normas implicar incertezas quanto aos encargos fiscais que contaminem ou dificultem a capacidade de os agentes económicos avaliar e assumir os riscos normais do mercado, a ponto de tornar os comportamentos de desinvestimento mais atrativos que os de investimento.

A criação destes espaços de livre apreciação, e em certos casos de livre decisão, são um sintoma de uma maior agressividade da luta contra a fraude e evasão fiscais,

⁷⁹ BERNARDO DE AYALA, *O (Défice de) Controlo Judicial da Margem de Livre Decisão Administrativa*, 1995, pp. 31-32.

⁸⁰ Como refere BERNARDO DE AYALA, *O (Défice de) Controlo Judicial da Margem de Livre Decisão Administrativa*, 1995, pp. 42-65, as razões para esta reserva de administração não se ficam por aqui, encontrando ainda fundamentos na Constituição, seja no conceito material de lei por ela perfilhado, tendencialmente material ou normativo (n.º 2 do artigo 18.º e n.º 1 do artigo 49.º da CRP), no princípio da separação de poderes (artigos 2.º e 111.º da CRP), na conceção de uma administração prestadora e eficiente (artigo 5.º do CPA e al. c) do artigo 81.º, n.º 2 do artigo 198.º, al. c) do artigo 199.º, n.º 2 do artigo 267.º e no n.º 2 do artigo 266.º da CRP) e na legitimidade democrática, direta e indireta, de alguns órgãos da administração (n.º 2 do artigo 235.º, n.º 1 e 2 do artigo 239.º, n.º 2 do artigo 245.º e 251.º da CRP).

⁸¹ ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, 2ª ed., 2017, p. 136.

⁸² Citando jurisprudência do TC, ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal*, 2ª ed., 2017, pp. 150-157.

suscitando questões quanto à potencial diminuição das garantias de certeza quanto à aplicação da lei fiscal. Por isso, a introdução destes conceitos indeterminados deve ser sempre justificada por especiais razões de interesse público, como forma de impedir as possibilidades de fraude e evasão fiscal proporcionadas pela diversidade de situações a regular e pela rápida evolução da realidade e criatividade dos contribuintes. A realização do Direito por via destes conceitos indeterminados deve ainda ser acompanhada por critérios de *defensabilidade* das posições assumidas pela administração⁸³, no quadro da *prosecução do interesse público*, subordinar-se à *Constituição e à lei* e ser exercida com *respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos* dos contribuintes (nº. 1 do artigo 266º da CRP) e *pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé* (nº. 2 do artigo 266º da CRP).

5.5. A concretização *ativa* do princípio

Ao assumir o encargo da seleção tanto dos factos pressupostos da tributação como dos próprios critérios definidores da prestação exigível em cada caso concreto, o legislador reforça a função garantística do princípio da legalidade como garantia do *consentimento* exigido por todos os obrigados ao pagamento de impostos. Por outro lado, *subtrai* à administração, nos limites do praticável, a possibilidade de impor considerações ou valorações subjetivas, tanto quanto ao *an* como ao *quantum* da obrigação tributária a cargo dos sujeitos passivos. No entanto, hoje aceita-se que a flexibilização dos tipos fiscais possibilita o recurso por parte da administração de meios de realização metodologicamente ativa do Direito, concedendo-lhe por essa via uma certa autonomia decisória face ao poder legislativo⁸⁴. A utilização destes meios deve conjugar-se com o princípio da igualdade⁸⁵ e impedir a criação de incertezas que prejudiquem a livre determinação dos sujeitos económicos.

⁸³ ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, 2ª ed., 2017, p. 155, defendendo que as exigências de praticabilidade e da igualdade possível implicam que os tribunais devam aceitar a concretização ou interpretação da administração desde que ela seja uma interpretação plausível de conceitos indeterminados relativos a normas de quantificação de elementos da matéria tributável,

⁸⁴ PAULO OTERO *Direito do Procedimento Administrativo*, Vol. I, 2016, p. 144.

⁸⁵ Como ensina ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal: Lições*, 2ª ed., 2018, p. 96, a propósito da indeterminação legal das regras sobre preços de transferência, “os acordos entre o fisco e contribuinte, nestes casos, são importantes para evitar o prolongamento do litígio e o desfecho incerto, se o caso for a

É deste modo que atualmente o princípio reforçado da legalidade tributária resolve o *segundo problema*, relativo à eliminação das arbitrariedades no momento da aplicação das normas que delimitam a esfera particular face à pretensão financeira do Estado fiscal. A eliminação do arbítrio é uma função da lei, realizada tanto no momento do seu nascimento, através da exigência do consentimento auto ordenador dos contribuintes, como no momento da sua aplicação, através da exigente densificação normativa da vontade do parlamento. Para o efeito, o legislador deve recorrer a uma formulação *precisa nos limites do praticável*, dos critérios de tributação aplicáveis a cada uma das manifestações da capacidade contributiva. Nos casos em que tal não seja possível, a densificação dos conceitos indeterminados deve ser progressivamente feita pela intervenção dos sujeitos envolvidos nas relações jurídico-tributárias, que contribuem para a sua *aplicação tipificante*⁸⁶.

6. O PRIMADO DA LEI E DO DIREITO

Como atrás se referiu, o Estado de Direito exprime-se através de normas gerais e abstratas, e segundo critérios de justiça material. O princípio reforçado da legalidade tributária manifesta-se em termos particularmente exigentes por uma *reserva material de lei parlamentar* que se estende aos elementos essenciais dos impostos. Esta reserva, tendo origem da ideia de autoimposição, compreende a garantia a que mutuamente se dão o Estado e os cidadãos no âmbito do fenómeno de substituição de necessidades privadas por necessidades públicas em que a tributação se traduz. Além disso, abrangendo a reserva de lei parlamentar todos os elementos essenciais dos impostos, incluindo os critérios de determinação das prestações tributárias, assegura ainda que o consentimento

tribunal, dada a indeterminação legal e a grande margem livre apreciação existente. Mas dado que todas as soluções devem ser encontradas dentro dessa margem de livre apreciação, não se pode dizer que haja uma alteração dos elementos essenciais da relação jurídica pelas “partes”. Em caso de litígio não resolvido por acordo entre o fisco e o contribuinte, cabe aos Tribunais controlar os limites internos e externos da margem de livre apreciação e ir criando uma jurisprudência constante que concretize o princípio (por tipificação)”. Ver ANA PAULA DOURADO, *O Princípio da Legalidade Fiscal*, 2007, pp. 571 e segs. e JOSÉ CASALTA NABAIS, *O dever fundamental de pagar impostos*, 1997, pp 336-337.

⁸⁶ ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal, Lições*, 2ª ed., 2017, p. 117.

parlamentar não seja descaracterizado⁸⁷ por atuações arbitrárias da administração, conduzindo a que as imposições tenham lugar através do exercício de poderes vinculados.

Resta-nos por isso resolver o *terceiro problema* que inicialmente formulámos: o de assegurar que as normas de imposto sejam em geral informadas por critérios de justiça material que atendam à capacidade dos visados para contribuir. Nas palavras certas de SÉRGIO VASQUES, mais do que um mero conglomerado de soluções avulsas, trata-se de conseguir que o Direito fiscal assegure um verdadeiro “*sistema de normas que, desde o topo até à base, possam ser reconduzidas com coerência ao princípio da igualdade*”⁸⁸.

6.1. A presunção de constitucionalidade

Poder-se-ia desde logo afirmar em resposta a esta questão que, sendo a tributação um espaço de regulação reservado ao parlamento, a constitucionalidade das normas fiscais é assegurada pelo próprio funcionamento do processo legislativo e pelos mecanismos de controlo dessa atividade. A produção normativa em ambiente de reserva de lei parlamentar criaria a presunção de que as soluções consagradas foram adequadamente ponderadas de acordo com os parâmetros constitucionais e com os princípios que dão coerência ao sistema. Segundo este raciocínio, a administração presumirá que cada norma a aplicar já inclui em si mesma uma ponderação individual excludente da iniquidade e conforme ao quadro jurídico-constitucional no âmbito da qual se formou.

É verdade que a reserva material de lei parlamentar legitima politicamente a administração e esclarece os termos da sua intervenção, conferindo-lhe previsibilidade e fazendo presumir que a lei a aplicar é um critério ordenador axiologicamente conforme com a Constituição⁸⁹. No entanto, esta reserva de lei desacompanhada de princípios

⁸⁷ Como refere JOSÉ VIEIRA DE ANDRADE, *Lições de Direito Administrativo*, 5ª ed., 2017, p. 51, o princípio da determinidade de conteúdo, sendo manifestação específica da reserva parlamentar, ao exigir uma densidade legal acrescida e por conseguinte, uma vinculação mais intensa da atividade administrativa, tende a excluir a atribuição de poderes discricionários.

⁸⁸ SÉRGIO VASQUES, *Manual, de Direito Fiscal*, 2ª ed., 2018, p. 76:

⁸⁹ PAULO OTERO, *Direito do Procedimento Administrativo*, Vol. I, 2016, p. 138. A administração está vinculada ao acatamento da lei sendo que só a título excecional, como é o caso o das leis que violem ostensivamente direitos fundamentais diretamente aplicáveis, poderão os órgãos administrativos desaplicar as normas que servem de fundamento à sua ação por inconstitucionalidade, o que pode implicar a prática de atos feridos de ilegalidade derivada por inconstitucionalidade.

materiais não chega para assegurar a justiça material dos casos concretos⁹⁰, sobretudo nos tempos que correm, em que a administração assume um papel cada vez mais relevante na conformação da *textura aberta* das normas fiscais aos casos concretos.

6.2. A crise da legalidade estrita

Acresce que ao longo das últimas décadas temos assistido a um conjunto de movimentos no sentido da obsolescência do entendimento tradicional do princípio da legalidade tributária concebido como uma simples *reserva absoluta de lei formal*. Falamos do aumento exponencial da produção normativa⁹¹, com introdução de constantes alterações legislativas *em pacote*, seja por via dos Orçamentos de Estado ou através de decretos-lei autorizados, procedendo a constantes alterações introduzidas sem a reflexão que os processos legislativos parlamentares necessariamente exigem, com evidente prejuízo para a sua coerência sistemática. Estes movimentos, conjugados com a pluralidade de fontes normativas⁹², ainda que mediadas pela ação de órgãos legislativos internos que por vezes limitam-se a traduzir acriticamente diretivas da UE, tem conduzido a maior complexidade e ao surgimento de quebras na unidade do sistema⁹³.

O aumento da instabilidade resultante da incontrolável produção legislativa cria uma diversificação das relações entre a administração e o Direito⁹⁴, que aliada à crescente necessidade de receita, tem conduzido à uma maior intromissão do Estado na esfera dos cidadãos e a um movimento de ampliação das garantias dos contribuintes⁹⁵. Vulgariza-se

⁹⁰ DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÔNICA LEITE DE CAMPOS *Direito Tributário*, 1996, p. 88; JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 10ª ed., 2017, p. 141.

⁹¹ Nas palavras de JOSÉ VIEIRA DE ANDRADE, *Lições de Direito Administrativo*, 5ª ed., 2017, p. 25, “multiplicação exponencial de normas jurídicas”; ROGÉRIO SOARES referia-se a “motorização” ou “inflação” legislativa, *Direito Público e Sociedade Técnica*, 2008, pp. 134 e segs.

⁹² O n.ºs. 2 e 3 do artigo 8º da CRP aceita a primazia do direito comunitário, originário e derivado sobre a legislação interna. Neste sentido GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª ed., 2003 pp. 825 e segs.; FAUSTO DE QUADROS, *Direito da União Europeia*, 2008, p. 400 e segs., JOÃO SÉRGIO RIBEIRO *Direito Fiscal da União Europeia*, p. 29. Ver ainda o acórdão do STA de 29/02/2012 (proc. 01017/11), onde se refere que “desta primazia resulta então que não podem ser aplicadas normas de direito interno que contrariem normas de direito comunitário”.

⁹³ Trata-se de contradições de valores e princípios que perturbam a unidade e a adequação do sistema CLAUS WILHELM CANARIS *Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito*, 1989 pp 200-201.

⁹⁴ JOSÉ VIEIRA DE ANDRADE, *Lições de Direito Administrativo*, 5ª ed., 2017, p. 50.

⁹⁵ SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª ed. p. 31.

o recurso a conceitos indeterminados atribuidores de cada vez mais amplas margens de livre apreciação e decisão, que parecem desenhados com o intuito específico de garantir que nada escapa à voracidade do Estado. Além disso, introduzem-se soluções conflituantes, como o recurso a mecanismos de tributação de rendimentos *normais*, num sistema assente na tributação de rendimentos *reais*, o que além de testar a compatibilidade das soluções legais com as normas da Constituição e os direitos fundamentais dos cidadãos, exige a força unificadora dos princípios gerais de Direito no sentido de assegurar a consistência das soluções alcançadas com os diferentes planos da juridicidade.

Todos estes movimentos têm criado quebras e rompido com a necessária identificação entre lei e Direito⁹⁶, expondo a insuficiência das anteriores conceções do princípio da legalidade como pressuposto e fundamento exclusivo da atividade administrativa. Além das garantias proporcionadas pela reserva material de lei parlamentar, reclama-se agora que as normas de Direito fiscal substantivo sejam informadas por critérios de justiça material, conducentes a soluções dotadas de coerência sistemática. A tudo isto acresce a inoperância dos tribunais administrativos e fiscais, cujas decisões tanto tardam que pouco mais asseguram que uma mera aparência de justiça, reclamando que a administração descubra o sentido da sua subordinação à Constituição e a “*força irradiante*” das suas normas e princípios⁹⁷, sempre que as soluções consignadas na lei conduzam a resultados manifestamente iníquos ou injustos.

A consequência desta perda do significado da lei como expressão racional e permanente da vontade funcional do Estado⁹⁸, é a de que se exija cada vez mais da administração que seja capaz de realizar ponderações sobre a compatibilidade não meramente formal entre fontes de Direito, e nessa medida se transforme numa primeira instância de fiscalização da constitucionalidade⁹⁹.

⁹⁶ Para GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª ed., 2003 p. 1159, o sistema jurídico deve hoje ser entendido como um sistema normativo aberto de regras e princípios.

⁹⁷ JOSÉ VIEIRA DE ANDRADE, *Lições de Direito Administrativo*, 5ª ed., 2017, p. 26.

⁹⁸ JOSÉ VIEIRA DE ANDRADE, *Lições de Direito Administrativo*, 5ª ed., 2017, pp. 50 e 25.

⁹⁹ PAULO OTERO, *Manual de Direito Administrativo*, Vol. I, 2013, p. 343. Um claro sinal deste movimento foi recentemente protagonizado pelo legislador na alteração introduzida no artigo 43º nº. 3 da LGT, feita através da Lei nº. 9/2019 de 1 de fevereiro e comentada por IARA MARQUES FREITAS e MARIANA MENDONÇA SARAIVA em “*O direito a juros indemnizatórios em caso de inconstitucionalidade da norma aplicada e o erro imputável aos serviços*”, in Revista Eletrónica de Fiscalidade da AFP (2019) Ano I-I.

6.3. A subordinação da administração à juridicidade

6.3.1. A criação destes espaços de livre apreciação em matéria fiscal e a atribuição à administração de poderes conformadores das suas relações com os particulares — sujeitando muitas vezes o exercício de direitos à autorização da administração — exige um novo entendimento da subordinação administrativa à legalidade. Um entendimento mais apropriado aos atuais níveis de intromissão do Estado na esfera dos particulares e às suas expectativas de proteção, que esperam hoje ser administrados por uma *boa administração* (artigo 5º do CPA), que “*deve tratar de forma justa todos aqueles que com ela entrem em relação e rejeitar as soluções manifestamente desrazoáveis ou incompatíveis com a ideia de Direito, nomeadamente em matéria de interpretação das normas jurídicas e das valorações próprias do exercício da função administrativa*” (nº. 1 do artigo 8º do CPA).

Numa ordem jurídica baseada em preocupações de justiça material, ancoradas no valor essencial da dignidade da pessoa humana (artigo 1º da CRP) e vinculadas a valores emergentes da consciência jurídica geral que “*resultam das tradições constitucionais comuns aos Estados-Membros*”¹⁰⁰, o princípio da juridicidade impõe-se como resposta às demonstradas insuficiências da obediência acrítica à legalidade estrita, fazendo a preferência de lei ceder perante a preferência pelo Direito¹⁰¹. Esta exige a constante compatibilização da atuação administrativa com os direitos liberdades e garantias, com a Constituição e seus princípios, e em particular com o princípio da igualdade. É o que

¹⁰⁰ Como estabelece o nº. 3 do artigo 6º do TUE: “*Do direito da União fazem parte, enquanto princípios gerais, os direitos fundamentais tal como os garante a Convenção Europeia para a Proteção dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais e tal como resultam das tradições constitucionais comuns aos Estados-Membros*”. E o seu artigo 2º: “*A União funda-se nos valores do respeito pela dignidade humana, da liberdade, da democracia, da igualdade, do Estado de direito e do respeito pelos direitos do Homem, incluindo os direitos das pessoas pertencentes a minorias. Estes valores são comuns aos Estados-Membros, numa sociedade caracterizada pelo pluralismo, a não discriminação, a tolerância, a justiça, a solidariedade e a igualdade entre homens e mulheres.*”.

¹⁰¹ PAULO OTERO, *Direito do Procedimento Administrativo*, Vol. I, 2016, p. 141. Aliás, como refere JOÃO CAUPERS, *Introdução ao Direito Administrativo*, 10ª. ed., 2009, pp. 91-92, a vinculação da administração à juridicidade é materialmente feita por duas vias: através de *vinculações absolutas* ou rígidas, estabelecidas através de normas jurídicas que, quando contrariadas, invalidam a decisão; e as *vinculações relativas* ou flexíveis tendo como parâmetro princípios jurídicos que funcionam como padrões de otimização da atividade administrativa, envolvendo a necessidade de soluções de ponderação tais como o princípio da prossecução do interesse público, do respeito por direitos e interesses protegidos dos cidadãos, os princípios da igualdade, da proporcionalidade, da imparcialidade, da boa fé e da justiça.

resulta do citado nº. 2 do artigo 266º da CRP, que coloca os órgãos e agentes administrativos em subordinação “à Constituição e à lei” e do nº. 1 do artigo 3º do CPA, ao impor que os órgãos da Administração Pública atuem “em obediência à lei e ao direito”¹⁰².

Assim, da administração não se exige apenas que entenda os textos legais, mas que tome conhecimento da legalidade das suas atuações. Como protagonista ativo na realização do Direito, da administração exige-se que assuma como *primeiro momento* do exercício da sua atividade a interpretação da lei e da Constituição, para delas extrair o programa de realização do interesse público que fundamenta e orienta a sua atuação. O carácter absoluto da lei como vetor da atividade administrativa depende da sua conformidade com os parâmetros e princípios gerais da atividade administrativa de nível superior, tais como os *da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé* (nº. 2 do artigo 266º da CRP), o que obriga à desaplicação da lei sempre que as soluções nela contidas conduzam a resultados inconstitucionais¹⁰³, manifestamente iníquos ou injustos¹⁰⁴, sem prejuízo do controlo judicial da constitucionalidade das soluções legislativas e da validade das atuações da administração¹⁰⁵.

6.3.2. Neste contexto, o princípio da juridicidade surge-nos como regra de *compatibilidade* imposta pelo primado da lei e da Constituição, como limites *externos* à atuação administrativa, subordinando-a ao bloco legal, onde a lei surge como um dos seus parâmetros vinculativos¹⁰⁶. Donde a atuação da administração deve contribuir ativamente para a realização do Direito, através de uma metodologia decisória baseada em

¹⁰² A Autoridade Tributária e Aduaneira, que de acordo com o nº. 1 do artigo 1º do Decreto-Lei nº. 118/2011, de 15 de dezembro, “é um serviço da administração direta do Estado dotado de autonomia administrativa”, que nos termos da al. a) do nº. 1 do artigo 7º do mesmo diploma, rege-se, entre outros, pelo “princípio da legalidade, que implica que a prossecução das suas atribuições deve pautar-se pela rigorosa observância das disposições legais e no respeito pelas garantias dos contribuintes”.

¹⁰³ JOSÉ VIEIRA DE ANDRADE, *Lições de Direito Administrativo*, 5ª ed., 2017, p. 51.

¹⁰⁴ Para PAULO OTERO, *Manual de Direito Administrativo*, Vol. I, 2013, p. 321 a valorização de uma conduta administrativa alicerçada no princípio geral da justiça é uma decorrência indispensável da conceção personalista de interesse público, implicando que todas as decisões da administração tenham em conta os resultados concretos da sua atuação, exigindo-se, por via dessa ponderação, que seja assegurada a compatibilidade dos seus atos com os princípios de justiça material do Estado de Direito, tais como a proporcionalidade, a tutela da confiança, a igualdade ou a proibição do arbítrio.

¹⁰⁵ PAULO OTERO, *Manual de Direito Administrativo*, Vol. I, 2013, p. 361.

¹⁰⁶ PAULO OTERO, *Direito do Procedimento Administrativo*, Vol. I, 2016, pp. 137-138.

ponderações¹⁰⁷. Neste sentido, assiste-se a uma necessária reconfiguração do primado da lei que não limita a sujeição da atividade administrativa à lei habilitante, mas antes a todo o bloco de legalidade¹⁰⁸. E na medida em que este se compõe de normas constitucionais, de normas de direito internacional e europeu, de leis, regulamentos, cláusulas imperativas resultantes da atividade contratual da administração, de situações jurídicas resultantes de atos administrativos constitutivos de direitos e interesses legalmente protegidos e dos princípios gerais de Direito, deve antes falar-se em princípio da juridicidade¹⁰⁹.

Podemos por isso concluir que este princípio vem oferecer uma subordinação da administração à juridicidade a três níveis: uma subordinação *primária* da atividade administrativa que consiste na sua subordinação à lei, implicando como vimos, respeito pelos princípios da competência e da reserva de lei, no sentido de que a administração deve nela encontrar o pressuposto e o fundamento das suas atuações. Depois, temos, num segundo círculo, o dever de assegurar a unidade sistemática da sua conduta com as demais manifestações do bloco legal, procurando sempre, de acordo com o primado da Constituição uma interpretação conforme das normas aplicáveis¹¹⁰. Finalmente, num terceiro nível temos a subordinação da administração ao Direito, o que implica nomeadamente que, independentemente da validade da norma legal habilitante, a atuação da administração seja consentânea com os princípios que devem orientar a sua atuação, postulados como princípios gerais operativos do Estado de Direito tais como os princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé.

6.4. O princípio da tributação segundo a capacidade contributiva

¹⁰⁷ PAULO OTERO, *Manual de Direito Administrativo*, Vol. I, 2013, p. 435

¹⁰⁸ MARCELO REBELO DE SOUSA, *Lições de Direito Administrativo*, Lisboa, I, 1994/95, p. 105, FREITAS DO AMARAL, *Curso de Direito Administrativo*, Vol. II, 2001, p. 48, BERNARDO AYALA, *O (Défice de) Controlo Judicial da Margem de Livre Decisão Administrativa*, 1996, p. 74, PAULO OTERO, *Direito do Procedimento Administrativo*, Vol. I, 2016, p. 146.

¹⁰⁹ Apesar da juridicidade conformar toda a atividade do Estado, focar-nos-emos ao longo deste estudo na vinculatividade da atividade de gestão fiscal a este princípio, que é a atividade de Direito Público que em primeira linha procede à aplicação das normas de Direito fiscal material, independentemente de tal aplicação ser realizada pela administração ou por particulares.

¹¹⁰ PAULO OTERO, *Manual de Direito Administrativo*, Vol. I, 2013, pp. 181-182. Como veremos, a supremacia da Constituição implica que a *validade* dos atos do Estado e de quaisquer entidades públicas depende da sua conformidade com a Constituição (n.º 3 do artigo 3.º da CRP).

6.4.1. No quadro jurídico-constitucional da Constituição de 1976, a igualdade é um princípio jurídico fundamental que funciona como critério elementar informador de toda a ordem jurídico-constitucional. Trata-se de um corolário do princípio da dignidade da pessoa humana em que o Estado se baseia (artigo 1º da CRP), que na sua relação com os demais conduz ao reconhecimento da *mesma dignidade social* de todos os cidadãos, justificadora da sua *igualdade perante a lei* (nº. 1 do artigo 13º da CRP). Mesmo que da aplicação da lei não resulte este princípio, ele informa a atividade da administração e deve ser por ela assegurada (nº. 2 do artigo 266º da CRP).

No domínio fiscal, este princípio manifesta-se como igualdade na repartição dos encargos públicos¹¹¹ ou da generalidade da tributação segundo a capacidade contributiva¹¹². Não se trata de um princípio constitucional implícito, resultando da tarefa fundamental do Estado de promover a “*igualdade real entre os portugueses*” (artigo 9º al. d) da CRP), função que, podendo naturalmente ser prosseguida tanto pela forma como utiliza os seus recursos como pelo modo como os obtém, deve ser prosseguida “*nomeadamente através da política fiscal*”, com o fim de “*promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento*” (artigo 81º al. b) da CRP). Particularmente na Constituição fiscal, ele resulta expressamente dos seus artigos 103º e 104º, nos termos dos quais o sistema fiscal visa tanto a satisfação das necessidades financeiras do Estado quanto “*uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza*” (nº. 1 do artigo 103º da CRP), e contribui para a igualdade entre os cidadãos, promovendo a *diminuição das desigualdades e a justiça social* (nºs. 1, 3 e 4 do artigo 104º da CRP).

6.4.2. O dever fundamental de pagar impostos encontra-se sujeito a algumas regras equivalentes às dos direitos fundamentais, devendo nessa medida ser configurado pelo legislador de maneira a respeitar e assegurar a generalidade (nº. 1 do artigo 12º da CRP) e a igualdade (nº. 1 do artigo 13º da CRP) entre os contribuintes, como critérios

¹¹¹ GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª ed., 2003, pp. 431-432.

¹¹² Ideia que já constava da carta constitucional de 1826, cujo § 14 do artigo 145º determinava que as contribuições dos cidadãos para as despesas do Estado, devia ser feita “*em proporção dos seus haveres*”.

materiais intrínsecos da ordem jurídica do Estado fiscal¹¹³. E deve fazê-lo nas suas três vertentes: (i) na *vertente universal* ou *solidarista*, na medida em que, salvaguardado o mínimo existencial e sem prejuízo da consideração fiscal da família¹¹⁴, *todos devem contribuir*, (ii) na vertente da *uniformidade*, porque tendo todos a mesma dignidade, todos devem contribuir *segundo o mesmo critério*, assim se excluindo a existência de diferentes classes de pagadores; e (iii) na vertente *garantística* ou da capacidade contributiva, na medida em que a tributação deve respeitar a capacidade de cada um para contribuir. Esta regra da tributação na medida da capacidade contributiva é aliás uma decorrência lógica da conjugação da regra da *igualdade de todos os cidadãos perante a lei* aplicada aos impostos, com a sua vertente negativa de não-discriminação (nº. 2 do artigo 13º da CRP), já que tributar a todos segundo um mesmo critério *e sem discriminação em razão da situação económica ou condição social*, é tributar *na medida da capacidade contributiva*¹¹⁵.

O princípio reforçado da juridicidade fiscal impõe assim a igualdade como critério material intrínseco, ordenador de toda a tributação, princípio que podemos designar por *princípio da generalidade da tributação segundo a capacidade contributiva*¹¹⁶.

6.5. O dever de exame da constitucionalidade dos atos normativos a aplicar

Estas considerações conduzem-nos à problemática relação da administração com a Constituição, sobretudo resultante da constatação de que, apesar de as leis

¹¹³ JOSÉ CARDOSO DA COSTA, “*O Princípio da Capacidade Contributiva no Constitucionalismo Português e na Jurisprudência do Tribunal Constitucional*”, BCEUC, Vol. LVII tomo I, 2014, p. 1169. Sobre este princípio ver, entre outros, JOSÉ CASALTA NABAIS, *O dever fundamental de pagar impostos*, 1997, pp. 435 e segs., e *Direito Fiscal*, 10ª ed., 2017, pp. 154 e segs., e NUNO DE SÁ GOMES, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. II, 9ª ed., 2000, pp. 200 e segs..

¹¹⁴ A salvaguarda de um mínimo de existência económica abaixo do qual não é legítimo ao Estado tributar é uma decorrência do primado da dignidade da pessoa humana (artigo 1º da CRP) e do princípio da consideração fiscal da família, resultante do nº. 1 do artigo 104º da CRP.

¹¹⁵ Para GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 4ª ed., 2007, p. 1093, constituindo a obrigação fiscal um sacrifício legalmente imposto à esfera patrimonial dos cidadãos, pode colocar-se o problema da sua imposição dever respeitar, por analogia os limites às restrições a direitos fundamentais, e obedecer por isso a um critério de proporcionalidade, que impede a criação de impostos arbitrários.

¹¹⁶ Este princípio encontra-se formulado no nº. 1 do artigo 4º da LGT nos seguintes termos: “*Os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património*”.

inconstitucionais serem em princípio eficazes até a sua invalidade ser declarada pelo TC¹¹⁷, sendo a administração responsável pela juridicidade da sua atuação, não deveria ser obrigada a aplicá-las.

Tradicionalmente tem-se argumentado, na linha da supremacia do poder legislativo, que a administração está vinculada a uma estrita obediência à lei, não estando na sua disponibilidade o exercício de uma competência genérica de desaplicação de normas inconstitucionais, salvo em situações manifestamente excepcionais¹¹⁸. Os autores que defendem esta posição baseiam-na na circunstância de a desaplicação das normas inconstitucionais ser uma competência atribuída aos tribunais (artigo 204º da CRP), sendo por isso vista como uma reserva absoluta de fiscalização da constitucionalidade, que a ser exercida pela administração, implicaria uma violação do princípio da separação de poderes (nº. 1 do artigo 111º da CRP)¹¹⁹. De acordo com este entendimento, a administração está impedida de recusar a aplicação de uma norma contida num ato legislativo com fundamento na sua inconstitucionalidade, encontrando-se por isso por vezes vinculada a praticar atos inválidos¹²⁰.

Ainda assim, a maioria da doutrina nacional tem optado por uma posição intermédia¹²¹, considerando que em certos casos a desaplicação de lei inconstitucional deve ter-se por compreendida na genérica subordinação da administração à Constituição, à lei e ao Direito (nº. 2 do artigo 266º da CRP e nº. 1 do artigo 3º do CPA). Neste sentido, é defendida a teoria da *competência de rejeição limitada*, por via da qual aos órgãos da administração é permitido o acesso à Constituição, com o consequente poder de rejeição

¹¹⁷ De notar que a Constituição habilita que atos inconstitucionais praticados pela administração pública produzam alguns efeitos quando a isso obrigarem razões de segurança jurídica, equidade ou interesse público de excecional relevo o exigirem (nº. 4 do artigo 282º da CRP).

¹¹⁸ Neste sentido, BERNARDO DE AYALA, *O (Défice de) Controlo Judicial da Margem de Livre decisão Administrativa*, 1995, p. 76. Como exemplos de autores que defendem este entendimento, PAULO OTERO, *Legalidade e Administração Pública*, 2003, p. 668, cita MARCELO REBELO DE SOUSA, MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA e FERNANDO ALVES CORREIA. No mesmo sentido vai o Parecer da PGR nº. 20/2010-C de 15/03/2013.

¹¹⁹ De acordo com a o princípio da separação de poderes, cada um dos poderes do Estado não pode invadir o núcleo essencial do sistema de competências caracterizador de outra função. A violação do princípio da separação de poderes dá origem a atos com vício de usurpação de poderes, que serão então nulos (al. a) do nº. 2 do artigo 161º do CPA).

¹²⁰ PAULO OTERO *Manual de Direito Administrativo*, Vol. I, 2013, p. 377 e *Direito do Procedimento Administrativo*, Vol. I, 2016, p. 147.

¹²¹ Apenas RUI MEDEIROS, *A Decisão de Inconstitucionalidade*, 1999, p. 149 e segs. e ANDRÉ SALGADO DE MATOS, *A Fiscalização Administrativa da Constitucionalidade*, 2004, pp163 e segs. admitem a existência de um poder genérico de fiscalização da constitucionalidade a cargo da administração.

da lei desconforme, quando a inconstitucionalidade da norma a concretizar por um ato administrativo for evidente¹²². Neste sentido, PAULO OTERO¹²³ esclarece que esta desaplicação pode ter lugar na medida do necessário a afastar (i) leis configuradas como *injustas* ou que conduzam a resultados manifestamente iníquos e atentatórias do princípio da dignidade da pessoa humana (artigo 1º da CRP); (ii) normas cuja aplicação importe a violação ostensiva do conteúdo essencial de normas constitucionais diretamente aplicáveis, conforme sucede com as normas atribuidoras de direitos liberdades e garantias e direitos fundamentais de natureza análoga (nº. 1 do artigo 16º, artigo 17º e nº. 1 do 18º da CRP); e (iii) leis cuja inconstitucionalidade seja expressamente sancionada pela Constituição com a inexistência ou ineficácia jurídicas (artigo 137º e nº. 2 do artigo 140º da CRP) ou declaradas ilegais ou inconstitucionais com força obrigatória e geral (artigo 282º da CRP)¹²⁴.

Não fazendo parte do objeto deste estudo proceder à análise aprofundada desta matéria, diremos apenas que pela nossa parte, julgamos que não podem os intérpretes da lei estar obrigados a conhecer da sua invalidade, enquanto a administração está desvinculada dessa mesma verificação relativamente às normas que aplica. Segundo cremos, a aplicação *tipificante* das normas a casos concretos supõe que, entre o aplicador e as normas a aplicar, exista um permanente diálogo norteado pela evidência de que a

¹²² Neste sentido, GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª ed., 2003, p. 941. Em sentido semelhante, JOSÉ VIEIRA DE ANDRADE, *Os Direitos Fundamentais na Constituição de 1976*, 5ª ed, 2012 pp. 200-205, admitindo a desaplicação irrestrita da lei inconstitucional em caso de inconstitucionalidade evidente, em casos de inconstitucionalidade material quando resulte de um equilíbrio ponderado dos interesses em jogo, devendo o órgão ponderar o equilíbrio da decisão de desaplicação e decidir-se pela que considere menos onerosa. Para este autor, a administração não deverá desaplicar a norma inconstitucional se a sua suspensão for viável e reservar a desaplicação aos órgãos superiores. Também JOSÉ CASALTA NABAIS, “*Os direitos fundamentais na jurisprudência do tribunal constitucional*”, BFDC, nº. 65, 1989, p. 23, admite a competência de desaplicação no que diz respeito a normas evidentemente inconstitucionais.

¹²³ PAULO OTERO, *Legalidade e Administração Pública*, 2003, p. 671, *Manual de Direito Administrativo*, Vol. I, 2013, p. 377 nota 1221 e *Direito do Procedimento Administrativo*, Vol. I, 2016, p. 139, nota 569.

¹²⁴ A este respeito, merece nota a posição que, como nota ANDRÉ SALGADO DE MATOS, *A fiscalização administrativa da constitucionalidade*, 2004, p. 159, foi manifestada pelo TC nos seus acórdãos nºs. 24/85 e 304/85. Para este Tribunal, se por um lado, do nº. 2 do artigo 266º da CRP decorre a “*adstrição da administração à lei fundamental, quando ela se lhe refere imediatamente, e à lei, quando esta se coloca como parâmetro de referência entre a própria constituição e a atividade regulamentar*”, sustentando por isso que “*à administração é proibido desobedecer à lei por inconstitucionalidade*”, parece por outro lado nos mesmos acórdãos defender mais adiante a teoria da desaplicação limitada, ao afirmar que “*a Constituição, ao dispor sobre a atividade regulamentar da administração, e sempre que esta não tenha de a aplicar diretamente (...), exige, pois, que os seus órgãos e agentes tomem por vetor da jurisdição dos seus atos pura e simplesmente a lei*”.

validade de toda a atuação administrativa depende da sua conformidade com a Constituição (nº. 3 do artigo 3º da CRP).

É preciso ter presente que, tendo as pessoas coletivas públicas integradas na administração por função a prossecução da parcela de interesse público colocada a seu cargo pela lei definidora das suas atribuições, e envolvendo ela a aplicação das normas vigentes necessárias a essa prossecução, a interpretação e a integração das mesmas normas e logicamente a aferição da sua validade, não podem deixar de considerar-se incluídas na sua esfera de atuação como a primeira das suas competências, aquela sem a qual não é possível exercer as demais. Pelo que o exame da constitucionalidade dos atos normativos a aplicar apresenta-se como uma tarefa inseparável da atividade administrativa, como o serão igualmente a aplicação de cláusulas de resolução de conflitos entre atos jurídicos que exprimem imposições decorrentes dos primados do Direito Internacional Público (nºs. 1, 2 e 3 do artigo 8º da CRP), bem como de Direito da União Europeia (nº. 4 do artigo 8º da CRP), mesmo quando exista norma interna aplicável¹²⁵, e ainda a observância de direitos fundamentais e outros preceitos constitucionais diretamente aplicáveis (nº. 1 do artigo 18º da CRP) incluindo a aplicação dos princípios constitucionais sobre a atividade administrativa (nºs. 1 e 2 do artigo 266º da CRP)¹²⁶.

Além disso, nos casos em que a inconstitucionalidade seja invocada pelos particulares perante a administração e esta, na sequência do exame de constitucionalidade conclua pela atendibilidade da pretensão do contribuinte, a desaplicação da norma em contradição com a Constituição não só pode ter lugar, como é exigida pelo princípio da boa administração, que impõe o desenvolvimento da atividade administrativa segundo critérios de eficiência, economicidade e celeridade (nº. 1 do artigo 5º do CPA). É que do mesmo modo que o conteúdo dos conceitos indeterminados vai progressivamente assentando na sua aplicação tipificante em termos partilhados pelos contribuintes, a administração e os tribunais, sem invasão das funções dos demais, também os contributos

¹²⁵ O Direito da União Europeia tem como destinatários não só os Estados Membros mas igualmente os seus nacionais, de acordo com a teoria do ato claro, como decidido nos casos Van Gend & Loos (de 05-02-1963, proc. C-26/62) e Van Duyn (de 04/12/1974, proc. C-41/74), e jurisprudência subsequente do TJUE.

¹²⁶ PAULO OTERO, *Manual de Direito Administrativo*, Vol. I, 2013, p. 378 nota 1223.

atinentes à constitucionalidade das normas a aplicar deve desenvolver-se como parte integrante da função específica de cada um.

A interpretação da lei e da Constituição deve assim ser entendida como o *primeiro momento* do exercício da atividade administrativa, no qual a administração extrai o programa de realização do interesse público que serve de base e orienta a sua atuação. Deste modo, o dever de exame que neste primeiro momento necessariamente tem lugar não constitui uma invasão do núcleo essencial da função jurisdicional (artigo 204º da CRP), devendo rejeitar-se a existência de um dever de aplicação de normas inconstitucionais ou de violar a Constituição quando seja esse o resultado de conduta ordenada pela lei (nº. 2 artigo 266º da CRP). É indiscutível a existência de um dever de rejeição de todas as soluções que conduzam a resultados manifestamente desrazoáveis ou incompatíveis com a ideia de Direito (artigo 8º do CPA), na medida em que isso represente uma grosseira ineficiência da atividade administrativa, sobretudo quando à luz daqueles critérios de boa administração (eficiência economicidade e celeridade), seja possível evitar os custos resultantes da litigância e fiscalização da constitucionalidade, tanto para os particulares como para o próprio Estado.

6.6. O direito fundamental a um certo conteúdo da lei fiscal

6.6.1. Será porventura devido a estas perplexidades resultantes das relações entre lei e Constituição, ainda não completamente resolvidas pela reconfiguração do princípio da legalidade em princípio da juridicidade, que a Constituição fiscal formal tenha procedido à qualificação deste princípio, promovendo-o a um princípio *reforçado* de juridicidade tributária, ao associar-lhe o direito subjetivo público¹²⁷ de carácter análogo aos direitos, liberdades e garantias dos particulares *a um certo conteúdo da lei fiscal*¹²⁸.

Em matéria de impostos a Lei Fundamental constitui a administração no dever de desaplicar as normas de Direito fiscal material¹²⁹ *que não tenham sido criadas nos termos*

¹²⁷ SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª ed, 2002, p. 31.

¹²⁸ SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª ed., 2002, p. 55.

¹²⁹ Como refere SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª ed., 2002, p. 55, estamos perante “*princípios constitucionais que vão também criar, do ponto de vista metodológico, um sistema interno no ordenamento jurídico-tributário (...) estes princípios de justiça material que devem estrutural a lei fiscal, dão uma nova e reforçada expressão ao princípio da legalidade.*”.

da Constituição (nº. 3 do artigo 103º da CRP), sob pena de legitimar-se o exercício do *direito de resistência fiscal*¹³⁰, em termos análogos ao previsto para os direitos, liberdades e garantias (artigo 21º da CRP). Nestes casos, o dever de proceder à desaplicação normativa não decorre diretamente da circunstância de estas serem contrárias à Constituição, mas antes da aplicabilidade direta e imediatamente exequível deste direito fundamental que os contribuintes têm perante a administração (artigo 17º e nº. 1 do artigo 18º da CRP). Este direito não atinge apenas a zona de controlo formal da legalidade na tributação, tendo também implicações ao nível do controlo material do conteúdo da norma fiscal, afetando a sua validade e constituindo a administração na obrigação de proteger a coerência do sistema, promovendo a desaplicação das normas desconformes¹³¹.

6.6.2. Não faz por conseguinte sentido que, ao mesmo tempo em que reconhecemos à administração a função de dizer o Direito dos casos concretos, hesitemos em aceitar a sua capacidade para tomar posição sobre a conformidade das normas que servem de base legal à sua atuação. A vinculação da atividade administrativa ao Direito exige que a administração transcenda a metodologia subsuntiva, acriticamente presa a uma legalidade subordinante, reclamando o seu papel de executora da lei e do Direito e resolvendo eventuais antinomias normativas e valorativas, com respeito pelas posições jurídicas dos particulares e o recurso a critérios de otimização que conferem unidade ao sistema¹³². Deve ser este o paradigma de uma administração pública submetida ao poder legislativo e comprometida com a implementação das imposições constitucionais,

¹³⁰ Como refere PAULO OTERO, *Manual de Direito Administrativo*, Vol. I, 2013, p. 120, o direito de resistência investe os particulares na faculdade de não acatarem ordens que ofendam os seus direitos liberdades e garantias bem como de repelirem pela força qualquer agressão, sempre que o recurso à autoridade pública não for possível ou eficaz.

¹³¹ SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, p. 31. No mesmo sentido, caracterizando o direito a apenas pagar impostos criados nos termos da Constituição e cuja liquidação e cobrança se faça nos termos da lei como direito fundamental de natureza análoga, ver JOSÉ VIEIRA DE ANDRADE *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, 5ª ed., 2012, p. 81, GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª ed., 2003, p. 405, JORGE MIRANDA, *Manual de Direito Constitucional*, tomo IV, 3ª ed., 2000, p. 151, JOSÉ CASALTA NABAIS, *O dever fundamental de pagar impostos*, 1997, p. 186, nota 5, SALDANHA SANCHES, *O ónus da prova no processo fiscal*, Lisboa, 1987, p. 5.

¹³² JOÃO CAUPERS, *Introdução ao Direito Administrativo*, 10ª ed., 2009, p. 92; PAULO OTERO, *Manual de Direito Administrativo*, Vol. I, 2013, p. 436. Ao contrário das normas que se excluem mutuamente os princípios baseiam-se numa convivência conflitual sem pretensão de exclusividade.

exercendo, sob controlo jurisdicional, uma função integradora dos princípios constitucionais que informam a tributação, assegurando as garantias dos contribuintes.

Deste modo, ao resolver as crescentes desconexões entre as leis fiscais e a Constituição, o princípio da juridicidade soluciona o *terceiro problema* do Estado fiscal, na medida em que o primado da Constituição e da lei exigem que as decisões fiscais incorporem critérios materiais de justiça que assegurem a coerência interna do sistema jurídico.

7. CONCLUSÃO

7.1. Podemos agora apreciar nesta caracterização do princípio reforçado da legalidade (ou da juridicidade) tributária a sua tripla função: a *função de dupla garantia* a que mutuamente se dão os contribuintes e o Estado, de que os impostos não implicam quebra do consenso em torno da legitimidade do Estado e que a sua cobrança decorrerá num clima de relativa paz social; e a garantia de que a limitação da esfera particular será previamente discutida e aprovada no quadro de órgãos democraticamente legitimados.

Em segundo lugar, ao assegurar o primado do poder legislativo sobre o poder administrativo, o princípio reforçado da legalidade tributária desempenha uma *função de orientação política*, resolvendo o problema da aplicação das leis fiscais por parte da administração conferindo legitimidade à sua atuação em termos excludentes do arbítrio potencialmente gerado pela instabilidade na sua aplicação, assim garantindo a certeza do Direito e a igualdade na distribuição dos encargos gerados.

Finalmente, este princípio desempenha ainda uma *função racionalizadora ou de garantia de prossecução do interesse público*¹³³: sendo a lei o resultado de decisões políticas tomadas pelo órgão detentor do poder legislativo, ela exprime o que deve entender-se como interesse público a prosseguir. Esta função é-nos dada pelo n.º 1 do artigo 103.º da CRP: a satisfação em termos *sustentáveis* das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas, implica necessariamente uma *repartição justa dos rendimentos e da riqueza*, tendo como matriz ou *critério material intrínseco* a igualdade

¹³³ BERNARDO DE AYALA, *O (Défice de) Controlo Judicial da Margem de Livre Decisão Administrativa*, 1995, pp. 78-80.

fiscal, materializada no respeito pelo *direito fundamental à tributação na medida da capacidade contributiva* (artigo 13º e nºs. 1 e 3 do artigo 103º da CRP).

7.2. Não há dúvidas que o Estado fiscal reclama um princípio da legalidade robusto, que assegure o prévio consentimento dos destinatários quanto às imposições necessárias à satisfação das necessidades financeiras do Estado, que a aplicação dos critérios de tributação assim criados seja feito em linha com o previamente consentido, e ainda que toda a tributação se sujeite a critérios de justiça material que garantam a coerência interna do sistema. Este princípio, entretanto evoluído para um princípio da juridicidade, postula assim uma submissão não só à lei, mas também à Constituição, em termos de favorecer a aplicação das normas legais com respeito por direitos fundamentais e informada por critérios excludentes do arbítrio e garantidores da estabilidade, da certeza e da confiança dos contribuintes¹³⁴.

Constatámos ainda que, mesmo antes dessa evolução, já o legislador constituinte havia reforçado o princípio da legalidade tributária, elevando a *direito fundamental* dos particulares o direito de não pagar impostos que violem a Constituição fiscal, ou outros direitos fundamentais dos contribuintes, que tenham eficácia retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não faça nos termos da lei.

Este direito diretamente aplicável e imediatamente exequível é o *padrão Constitucional mínimo* a partir do qual opera o dever fundamental de pagar impostos, sendo à luz da grelha de relações impostas por uma juridicidade reforçada pelo conjunto de garantias constitucionais encabeçadas por este direito que deve ser entendida toda a atividade de aplicação das leis fiscais¹³⁵.

¹³⁴ A subordinação da atividade administrativa à lei e ao Direito imposta pelo princípio da juridicidade implica uma vinculação à ideia de Direito e a uma conceção social de justiça excludente da prepotência, do arbítrio e da atuação administrativa injusta, da invalidade da atuação contrária à juridicidade e a obrigação de proceder à reposição da legalidade violada. PAULO OTERO, *Manual de Direito Administrativo*, Vol. I, 2013, p. 352.

¹³⁵ Nas palavras de ANTUNES VARELA, *Das Obrigações em geral*, vol. I, 9ª ed., 1996, pp. 18 e 68, “A obrigação, com todos os poderes e deveres que se enxertam no seu tronco, pode mesmo considerar-se como um processo (conjunto de atos logicamente encadeados entre si e subordinados a determinado fim) conducente ao cumprimento”.