



De
LEGIBUS

3



Julho de 2022



**LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E RESERVA
DE LEI NO ESTADO SOCIAL**

DOMINGOS PEREIRA DE SOUSA



REVISTA DE DIREITO

LAW JOURNAL

Faculdade de Direito — Universidade Lusófona

<https://revistas.ulusofona.pt/index.php/delegibus>

LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E RESERVA DE LEI NO ESTADO SOCIAL

DOMINGOS PEREIRA DE SOUSA*

SUMÁRIO: 1. Colocação do problema; 2. Legalidade no Estado liberal e no Estado social; 3. A reserva de lei em matéria tributária; 4. A doutrina tradicional; 5. A nossa posição; 6. Tributos abrangidos pela reserva de lei nas constituições italiana, francesa e espanhola; 7. O regime consagrado na Constituição portuguesa; 8. Conclusões.

RESUMO: A justa repartição dos encargos públicos no moderno Estado social determina a distribuição do sacrifício fiscal por todos os cidadãos, sem sobrecarregar sempre os mesmos contribuintes com a parte dos impostos que outros não pagam. Repensar o papel do Estado e equacionar a actuação da Administração tributária reclama a reflexão sobre a reserva de lei que seja compatível com a definição de uma margem de apreciação e comprovação dos factos e de interpretação e decisão da Administração Fiscal, sem margem de tolerância para a evasão fiscal.

PALAVRAS-CHAVE: Legalidade tributária; reserva material de lei; Estado social; Estado fiscal; poder de tributar; dever de contribuir; tipicidade; determinabilidade

ABSTRACT: The fair distribution of public burdens in the modern welfare state determines the distribution of the tax sacrifice among all citizens, without always burdening the same taxpayers with the part of the taxes that others do not pay. Rethinking the role of the State and equating the action of the Tax Administration calls for reflection on the reserve of law that is compatible with the definition of a margin of appreciation and proof of the facts and of interpretation and decision of the Tax Administration, with no margin of tolerance for the tax evasion.

KEYWORDS: Tax legality; material reserve of law; welfare state; fiscal state; power to tax; duty to contribute; typicality; determinability

* Professor da Faculdade de Direito e Investigador Integrado do Centro de Estudos Avançados em Direito Francisco Suárez (CEAD), da Universidade Lusófona de Lisboa.

1. COLOCAÇÃO DO PROBLEMA

O tema do presente trabalho versa sobre a natureza do princípio da legalidade, os seus fundamentos e o âmbito da reserva de lei em matéria tributária. Procede-se ao estudo do enquadramento legal da actuação da Administração tributária no quadro do Estado de Direito, nestes novos tempos em que cada vez mais se exige o desempenho eficiente do Estado social. Procura-se contribuir para a reflexão sobre o papel do Estado na sociedade complexa dos nossos dias, em que importa sublinhar que o Estado social carece de financiamento e esse deve ser encargo de todos os cidadãos, sem excepção. Garantir a receita pública necessária à cobertura da despesa obriga a repensar as funções do Estado e a organizar em novos moldes a Administração pública.

O nosso ponto de partida radica na necessidade da discricionariedade como instrumento indispensável a uma actuação flexível e eficiente da Administração pública na realização do bem comum. O nosso argumento é a necessidade de buscar a receita tributária, através de uma actuação que procure atingir as capacidades contributivas, garantindo uma justa repartição dos encargos com o financiamento do Estado, sem margem de tolerância para a evasão fiscal. É sabido que os impostos que alguns cidadãos não pagam acabam sempre por ser suportados pelos restantes. Por isso, encaramos a discricionariedade como indispensável ao equilíbrio que deve ser trabalhado com o reforço das garantias dos contribuintes, o que implica, no Estado de direito democrático, o reforço dos meios de controlo judicial efectivo pelos tribunais, única via de assegurar que o Estado obtém o indispensável financiamento no respeito devido pela liberdade e propriedade dos cidadãos contribuintes.

Na verdade, a necessidade de mais receitas para o moderno Estado social coloca o problema do equilíbrio entre o poder de tributar e o dever de contribuir. A Administração precisa de uma margem de actuação e de apreciação na avaliação e comprovação dos factos tributários, o que implica uma zona de discricionariedade. Como contrapartida, o contribuinte precisa de ver compensada essa discricionariedade com o reforço de transparência do procedimento administrativo, com uma maior participação no procedimento, incluindo o contraditório, e com o controlo judicial pleno dos actos

tributários. Assim se garante que a discricionariedade não resulte em arbitrariedade, evitando que a função tributária se desenvolva fora dos quadros do direito¹.

O cumprimento das obrigações fiscais estabelecidas pelo legislador nos quadros do Estado de Direito que, agora se define como democrático e social, implica a especial exigência de que a Administração e os particulares estejam definitivamente num plano de absoluta igualdade perante a lei. A realização do bem comum no respeito pelos interesses individuais é, nas sociedades contemporâneas, tarefa cada vez mais complexa e exigente, não só no que respeita aos meios envolvidos, mas também no que se refere à participação dos cidadãos, o que reclama o contínuo aperfeiçoamento e transparência de procedimentos, no que se convencionou chamar de actuação segundo o “devido processo”.

A força do princípio democrático reclama, cada vez mais, o enquadramento jurídico pleno da actividade da Administração, a qual se desenvolve entre o vinculado, o técnico e o discricionário, entre o determinado e indeterminado, exercendo a autoridade no respeito da liberdade, promovendo o indispensável equilíbrio entre o político e o jurídico.

2. LEGALIDADE NO ESTADO LIBERAL E NO ESTADO SOCIAL

O princípio da legalidade é um dos mais importantes princípios gerais de direito aplicáveis à Administração pública e assume, no moderno Estado de Direito, um conteúdo bem diferente e mais amplo do que aquele que lhe outorgara o Estado liberal. Na verdade, existe uma diferença clara entre o modelo de Estado de direito democrático e social dos nossos dias e o modelo histórico de Estado demoliberal. Com efeito, se as preocupações de segurança jurídica e de defesa das liberdades e garantias do cidadão revestiram extrema intensidade em face de um poder atrofiado como era o do Estado do século XIX, então essas preocupações não podem deixar de aumentar,

1 A actuação da Administração tributária na captação da receita fiscal deve merecer especial atenção do legislador nas modernas sociedades democráticas, em especial quando se configuram como Estado social. Hoje, mais do que pensar a limitação do poder de tributar, deve colocar-se a questão da definição dos termos em que cada cidadão é chamado a cumprir o dever fundamental de pagar impostos.

agora, perante a profunda alteração do papel do Estado (social), e o consequente aumento da intromissão do Estado (fiscal) na esfera patrimonial dos cidadãos².

Com a evolução do modelo liberal para o novo modelo social do Estado de Direito, verifica-se uma profunda alteração no conceito material de lei. Para além de pro teger a esfera jurídica dos cidadãos, a lei passou a definir e a assegurar a prossecução do interesse público. Daí que a lei não é apenas um limite à actuação da Administração, mas passa a ser também o seu pressuposto e fundamento. A afirmação do positivismo jurídico conduziu à mudança do paradigma axiológico do princípio da legalidade, implicando que toda a actividade administrativa passa a ser explicada dentro do sistema jurídico, como poder emanado da norma legal e por ela estritamente limitado.

Deixa de fazer sentido a identificação redutora entre Lei e Direito. Está hoje ultrapassada a concepção clássica da legalidade assente numa visão liberal de exclusividade do poder legislativo em favor do Parlamento. Com o abandono da identificação entre lei e direito, o princípio da legalidade estrita não abarca mais toda a problemática da subordinação da Administração ao Direito.

De acordo com esta concepção moderna, “os órgãos e agentes da Administração só podem agir com fundamento na lei e dentro dos limites por ela impostos”³. Agora, a lei define o que a Administração deve ou pode fazer, quando anteriormente estabelecia o que ela estava proibida de fazer⁴.

Cada vez mais, a ordem jurídica faz referência expressa ou tácita a princípios e regras técnicas objectivamente válidas que a Administração tem o dever de interpretar e aplicar, através de um procedimento lógico e vinculado pela lei à técnica respectiva, o que torna perfeitamente possível o controlo

2 Neste sentido, Alberto Xavier, *Conceito e Natureza do Acto Tributário* (Coimbra: Almedina, 1972), 301; *Idem*, *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação* (São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978), 49.

3 Diogo Freitas do Amaral, *Curso de Direito Administrativo*, Vol. II (Coimbra, Almedina, 2004), 42. No mesmo sentido, J. M. Sérvulo Correia, *Legalidade e Autonomia Contratual nos Contratos Administrativos* (Coimbra, Almedina, 1987), 15; J. C. Vieira de Andrade, “O Ordenamento Jurídico Administrativo”, in *Contencioso Administrativo*, (Braga, 1986), 35; Marcelo Rebelo de Sousa, *Lições de Direito Administrativo*, I, 2.ª ed. (Lisboa, 1999), 81-89.

4 Domingos Pereira de Sousa, “Legalidade, Vinculação e Discricionariedade na Administração Tributária”, *De Legibus*, número 0, (Dezembro 2020), 39-71.

judicial relativamente à adequação do caso concreto à regra certa e inquestionável para que a lei remete. Em tais situações, a validade da técnica não pode ser modificada nem pelo intérprete nem pelo juiz. A regra técnica só admite uma solução, pelo que, aí, em rigor, não há discricionariedade, devendo falar-se de actividade vinculada. A situação é perfeitamente subsumível na hipótese normativa.

Não obstante, a Administração depara, por vezes, com situações algo difusas que se situam na fronteira entre o vinculado e o discricionário. A técnica nem sempre fornece uma regra objectivamente uniforme que conduza a uma única solução válida. A dificuldade é evidente perante casos que envolvem juízos de probabilidade e não juízos de certeza e que põem em evidência uma zona de penumbra que torna problemática a decisão e não menos problemático o controlo judicial. Torna-se difícil determinar com precisão o âmbito vinculado e o espaço discricionário.

A complexidade técnica resulta agravada com a indeterminação da ordem jurídica, pelo uso frequente de normas disjuntivas e incompletas, de remissão a conceitos técnicos, lógicos, de valor, de experiência, de aplicação imediata ou diferida, de conteúdo expresso ou implícito. Por isso, a chamada “discricionariedade técnica” ganhou na doutrina italiana um relevo que ultrapassa o problema da sua precisão ou imprecisão conceptual e coloca-nos perante a questão de saber se ela faz parte da discricionariedade ou se integra a actividade vinculada; ou se deve ser enquadrada nos conceitos jurídicos indeterminados da doutrina alemã, ou se constitui uma noção autónoma. Talvez deva afirmar-se que não enquadra em nenhum deles ou, porventura, seja preferível equacionar a sua admissibilidade em todos ao mesmo tempo.

3. A RESERVA DE LEI EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A reserva de lei em matéria tributária tem como principal corolário a ideia de determinação, no sentido em que se exige que todos os elementos essenciais e necessários à definição da obrigação tributária sejam pré-estabelecidos na lei. Isso significa que as normas de incidência devem definir os elementos estruturantes da obrigação de imposto com clareza linguística e estrutura

tipológica, de forma que a partir dos seus termos seja perfeitamente determinável, com suficiente exactidão, o âmbito normativo e o seu sentido típico, como explica Engisch⁵. Desta forma, a descrição do facto gerador do imposto através de tipos permite a abertura da norma à realidade económica por via da interpretação teleológica, uma vez que o legislador quando tipifica tem em vista um determinado efeito prático⁶.

Em Portugal, é doutrina assente a exigência de uma reserva de lei em matéria tributária, com a natureza de lei “superlativa”⁷. Com expressa consagração no texto constitucional, pelo menos no tocante aos chamados elementos essenciais dos impostos, incidência, taxa, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes (art. 103.º, n.º 2 da CRP). A legalidade da liquidação e cobrança decorre do n.º 3 do art. 103.º, “embora se possa e deva admitir que ela não terá de ser tão densa e qualificada como no caso daqueles elementos essenciais dos impostos”⁸.

A respeito da matéria fiscal essencial existe, entre nós, uma *reserva material* de lei formal, a que parte da doutrina tradicional chama de reserva absoluta⁹, abrangendo também as chamadas receitas para-fiscais, cujo alcance é o de reservar para a lei parlamentar (ou diploma equiparado) o tratamento da parte principal do conteúdo dos impostos, excluindo aí qualquer discricionariedade ou margem de livre apreciação da administração. Isto significa,

5 Karl Engisch, *La Idea de Concreción en el Derecho y en la Ciencia Jurídica Actuales*. Trad. Juan José Gil Cremades, (Granada: Comares, 2004), 407.

6 José de Oliveira Ascensão, *A Tipicidade dos Direitos Reais* (Lisboa: Petrony, 1968), 63.

7 Luís S. Cabral de Moncada, *Lei e Regulamento* (Coimbra: Coimbra Editora, 2002), 931.

8 O Tribunal Constitucional considerou que apenas a criação dos impostos e os elementos essenciais referidos no n.º 2 do artigo 106.º (actual artigo 103.º) configuram matéria de reserva parlamentar. Veja-se Acórdão 205/87, de 17 de Junho in *Acórdãos*, vol. 9, 1987, 222. O conteúdo útil deste Acórdão consiste em deixar a liquidação e cobrança fora da reserva parlamentar de lei.

9 Neste sentido, veja-se Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, I, (Lisboa: Petrony, 1974), 115-116. O termo “reserva absoluta” não é hoje em dia o termo mais apropriado, uma vez que face ao actual texto constitucional este termo é usado no sentido de uma reserva organicamente absoluta, indelegável a favor do governo de acordo com o artigo 164.º da Constituição. Por isso, deve evitar-se o seu uso a propósito dos elementos essenciais dos impostos, pois pode levar a pensar que a matéria em causa não é delegável a favor do governo, o que não é exacto. Assim, parece mais apropriado utilizar o termo “reserva material” em vez de “reserva absoluta”. Sobre o tema, ver José Casalta Nabais, *Contratos Fiscais: reflexões acerca da sua admissibilidade* (Coimbra: Coimbra Editora, 1994), 220; e José Manuel Sérvulo Correia, *Legalidade e Autonomia Contratual nos Contratos Administrativos* (Coimbra: Almedina, 1987), 310 ss.

como sustenta Cabral de Moncada, que em matéria fiscal essencial é nítido o cunho parlamentarista da reserva de lei, por um lado, e, por outro, o alcance da reserva de lei foi aqui em parte consumido pela própria Constituição, no sentido em que a reserva passou de legislativa a constitucional, tal como sucede em matéria de restrições aos direitos, liberdades e garantias, em que, para além da reserva propriamente dita, a Constituição imprime, através de um princípio de tipicidade (n.º 2 do art. 103.º), certo conteúdo necessário à lei. A disciplina constitucional da reserva de lei em matéria fiscal essencial analisa-se num conjunto de comandos que se impõem ao legislador fiscal, no sentido em que se trata de uma exigência de que a definição tipológica dos impostos seja reserva da própria Constituição¹⁰.

Parece pacífico o entendimento segundo o qual a Constituição encerra uma certa concepção do direito que em matéria tributária essencial revela uma opção clara pelo domínio absoluto do legislativo, com exclusão aí de poderes autónomos da administração. Efectivamente, o trabalho do legislador é agora mais rígido do que noutros casos, pois que se lhe exige o tratamento do conteúdo essencial dos impostos, sem prejuízo, claro está, da possibilidade de autorizar o Governo a tratar da matéria em causa, mediante autorizações legislativas, mas requerendo-se, para além disso, o cumprimento de um especial «programa» normativo consistindo na definição dos elementos essenciais da matéria a tratar, segundo expressa indicação constitucional, exigência que se não verifica nas restantes matérias legislativas ao alcance do governo.

Com efeito, para além de se exigir que da autorização legislativa parlamentar constem determinados elementos, comuns a todas as autorizações legislativas, exige-se ainda que a lei (ou decreto-lei autorizado) apresente determinado conteúdo, que tenha uma necessária substância. Na lei devem encontrar-se todos os requisitos e critérios necessários para que a sua execução possa ocorrer no respeito do *modus faciendi* escolhido pelo legislador. Na lei devem ser encontrados todos os elementos do tipo tributário, única e efectiva garantia do sujeito passivo da relação tributária.

A legalidade analisa-se, portanto, na tipicidade fiscal, no sentido em que este princípio exige que os factos de que depende o tributo devam estar

10 Neste sentido, Jorge Miranda, “Sobre a Reserva Constitucional da Função Legislativa”, *Perspectivas Constitucionais nos 20 anos da Constituição de 1976*, II (Coimbra: Coimbra Editora, 1977), 886.

fixados, o mais rigorosamente possível, num tipo legal onde o legislador deixa expressos todos os pressupostos da obrigação tributária e formula, de modo preciso, cada um dos seus elementos¹¹. A tipicidade funciona, assim, como um imperativo dirigido ao legislador, impondo-lhe que as normas instituidoras de tributos sejam formuladas em termos claros e inequívocos, que o seu conteúdo, fim e âmbito, sejam de tal forma determinados e delimitados que o contribuinte possa prever e medir objectivamente o encargo que para si representa o tributo¹².

A tipicidade significa um atributo da própria norma tributária, pelo qual esta especifica um conceito numa tipologia. Como ensina Oliveira Ascensão, o tipo é uma figura fluida que preenche incompletamente um conceito. O tipo escapa à rigidez da definição, pois tende apenas a exprimir o núcleo de uma categoria. O tipo é mais concreto que o conceito, pois os tipos especificam um conceito e só incompletamente o preenchem.

Um tipo é fechado quando é exaustivamente descrito na lei, e aberto quando a descrição fundamental da lei pode ser completada por outros elementos juridicamente relevantes¹³. Sendo que o tipo representa algo de mais concreto do que o conceito, embora necessariamente mais abstracto do que o facto da vida, cada tipo tributário, enquanto especificação do conceito de tributo, contém todos os elementos que caracterizam aquele mesmo conceito.

4. A DOUTRINA TRADICIONAL

A reserva de lei é, para além de formal, evidentemente material, ou seja, com um conteúdo necessário e integral relativo aos elementos essenciais dos impostos, cuja disciplina não pode remeter para normas da administração, sejam decretos-lei de desenvolvimento, sejam decretos regulamentares¹⁴.

11 Neste sentido, Ottmar Buhler, *Principios de Derecho Internacional Tributario*. Trad. de Fernando Cervera Torrejon (Madrid: Ed. de Derecho Financiero, 1968), 144-145.

12 Xavier, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, 267.

13 Ver Ascensão, *A tipicidade dos Direitos Reais*, 37-39.

14 Neste sentido, Cabral de Moncada, *Lei e Regulamento*, 933.

Para a maioria da doutrina fiscalista tradicional, em Direito Tributário só é possível estudar o princípio da legalidade, através da compreensão de que a reserva de lei formal é insuficiente para a sua caracterização, na medida em que a reserva de lei formal permitiria sempre uma certa margem de discricionariedade, o que para esses autores seria inadmissível¹⁵. Este entendimento está bem representado na posição de Sainz de Bujanda, quando sustenta que a reserva de lei no Direito Tributário não pode ser apenas formal, deve ser, também, “absoluta”, devendo a lei conter não só o fundamento, as bases do comportamento da Administração, mas – e principalmente – o próprio critério da decisão do caso concreto.

Para Sainz de Bujanda, um sistema que autorizasse a Administração a criar tributos ou a alterar os elementos essenciais dos impostos já existentes viria a criar condições adicionais de insegurança jurídica e económica, obrigando a uma constante revisão dos planos individuais, à qual a livre iniciativa integrada em espaços globalizados, desiguais e desregulados não poderia resistir. Ao invés, um sistema alicerçado numa reserva de lei formal em matéria tributária confere aos sujeitos económicos a capacidade de prever objetivamente os seus encargos tributários, dando assim as indispensáveis garantias a uma iniciativa económica livre e responsável. De resto, a concorrência pressupõe a igualdade em face da lei, e esta não pode ser garantida se a Administração fiscal dispuser nas suas mãos de poderes de decisão que lhe permitam uma aplicação individualizada da lei tributária. Com efeito, o respeito pela propriedade privada implica a sua rigorosa delimitação em face das pretensões fiscais do Estado; o regular exercício da iniciativa privada pressupõe uma rígida fixação legal dos elementos essenciais dos tributos, com vista a uma previsão simples e

15 Neste sentido, veja-se F. Sainz de Bujanda, *Hacienda y Derecho*, III (Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963), 166; José Joaquim Gomes Canotilho e Vital Moreira, *Constituição da República Portuguesa. Anotada*, 3.ª ed. (Coimbra: Coimbra Editora, 1993), 458 ss; José Manuel M. Cardoso da Costa, *Curso de Direito Fiscal* (Livraria Almeida, 1972), 171 ss; Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, 109 ss; Nuno Sá Gomes, *Curso de Direito Fiscal*, II (Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1980), 298 ss; Pedro Soares Martinez, *Direito Fiscal*, 7.ª ed. (Lisboa: Almedina, 1993), 106-108; Carlos Pamplona Corte-Real, *Curso de Direito Fiscal*, I (Cadernos Ciência e Técnica Fiscal, 1982), 74; António Bráz Teixeira, *Princípios de Direito Fiscal*, I, 3.ª ed. (Coimbra: Livraria Almedina, 1985), 91 ss; Vítor António Duarte Faveiro, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, I (Coimbra: Coimbra Editora, 1984), 184 ss; Diogo Leite de Campos e Mónica H. N. Leite de Campos, *Direito Tributário*, 2.ª ed. (Coimbra: Almedina, 2003), 92 ss.

objetiva dos encargos tributários da empresa; a concorrência livre pressupõe uma igualdade que só a lei pode facultar e garantir.

Nessa linha de orientação tradicional encontra-se Alberto Xavier¹⁶, quando sustenta que a tipicidade é a técnica mais adequada à plena compreensão do próprio conteúdo da reserva “absoluta” e, portanto, dos limites que a lei impõe à vontade dos órgãos de aplicação do direito tributário. O legislador faz a selecção dos factos especificando, do universo de possibilidades, aqueles que serão tributados e determina, com precisão, todos os elementos que considera indispensáveis à quantificação da prestação tributária. São, assim, objecto necessário da tipificação, a taxa, a matéria tributável, as deduções à colecta e os elementos relevantes para a escolha da taxa a aplicar, nos casos em que a uma mesma situação típica corresponda uma pluralidade de taxas. Para Alberto Xavier, em *Direito Fiscal*, a tipicidade actua não só sobre a previsão da norma, mas também sobre a sua estatuição, ou seja, a tipificação tributária abrange não só os factos, mas também os efeitos jurídicos decorrentes da sua verificação; e nisto consiste o que o autor designa de “pré-determinação legal do conteúdo da decisão da Administração que conduz à medida do tributo”.

Da selecção legislativa resulta um conjunto de impostos que representa um verdadeiro catálogo dos factos tributáveis e dos respectivos efeitos. Pode, assim, concluir-se que para se desencadarem efeitos tributários é necessário que o facto corresponda por completo ao tipo normativo, isto é, torna-se indispensável que nele estejam presentes todos os pressupostos que conduzem ao preenchimento do tipo criado pelo legislador. Só com a verificação de todos os pressupostos legalmente previstos poderão produzir-se os respectivos efeitos, nascendo, desse modo, a obrigação de imposto.

Ainda de acordo com a ideia sustentada pela doutrina tradicional, da tipicidade “taxativa” resultaria claramente delimitada a conduta dos órgãos de aplicação da lei fiscal, que veriam fortemente cerceada a sua capacidade de valoração e decisão, ficando limitada à subsunção dos factos à previsão da norma e à aplicação estrita dos efeitos contidos na respectiva estatuição. A Administração tributária ficaria, assim, amarrada aos factos e aos respectivos efeitos, não podendo modelar os pressupostos da tributação, nem, mediante interpretação, torná-la extensiva a factos que, com clareza, não estejam

16 Xavier, *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*, 70.

configurados no tipo legal. Ou seja, para estes autores da doutrina tradicional, em Direito Tributário não há lacunas, na medida em que a existência de uma tipicidade “taxativa” opera uma plenitude da ordem jurídica tributária.

5. A NOSSA POSIÇÃO

Não é este o nosso entendimento da questão. Por nós, entendemos que a consagração constitucional da legalidade tributária¹⁷ implica a definição em lei formal dos principais tipos de impostos, na definição de um catálogo que contém uma tipologia, tal como se verifica expressamente no artigo 104.º da Constituição portuguesa. Mas a legalidade exige igualmente a previsão em lei formal de todos os elementos essenciais da obrigação tributária. Neste último sentido, fala-se de “determinação” legal, o que significa que o legislador está obrigado a definir com precisão os elementos essenciais da obrigação tributária com o detalhe possível e, socorrendo-se de elementos distintivos, deve definir um padrão normativo claro que contenha os parâmetros em função dos quais a decisão deve ser tomada.

Ora, uma tal exigência constitucional não significa que a lei contenha a própria decisão em si mesma, em termos de uma suposta “predeterminação legal” de que fala a doutrina tradicional da tipicidade fechada; outrossim, significa que a lei deve conter com o detalhe possível os parâmetros, os critérios que devem servir de base à decisão e nunca a sua própria quantificação ou cálculo por antecipação legal do conteúdo de todas as decisões possíveis.

Do nosso ponto de vista, é desejável que o legislador, em nome da segurança jurídica, faça uso de conceitos determinados. Não obstante, temos de admitir que nem sempre esse ideal de univocidade legal é alcançável, pelo que haverá sempre uma certa indeterminação conceitual em razão da imprecisão da linguagem e da natureza abstracta da norma jurídica. Importa que haja determinabilidade, mas esta não se confunde com determinação prévia, antes significa a possibilidade de definir elementos de previsão necessários à delimitação do âmbito da norma. Como sustenta Casalta Nabais, o princípio da determinabilidade não se confunde com o suposto dever de pormenorizar

17 Artigo 103.º, n.º 2, da Constituição portuguesa.

o mais possível, uma vez que quanto mais o legislador tenta pormenorizar, mais lacunas vai originar quanto aos aspectos que deixa de fora. Ou seja, as especificações excessivas acabam quase sempre por conduzir a maior indeterminação¹⁸.

Por nós, consideramos que a determinação legal dos elementos essenciais da obrigação não é incompatível com a eventual regulamentação nem com as prerrogativas técnicas de actuação da Administração fiscal. Em termos concretos e considerando a indispensável praticabilidade das leis, o que mais nos interessa em termos de legalidade tributária é saber se a reserva de lei formal deixa alguma margem para o desenvolvimento regulamentar e para a discricionariedade administrativa quanto aos seus elementos essenciais. Ora tudo nos leva a admitir, como tem vindo a ser defendido pela doutrina mais recente, que mesmo no próprio âmbito tributário essencial existem razões para atenuar uma visão rígida da legalidade pelo que toca aos respectivos efeitos verticais, ou seja, quanto à intensidade legislativa exigível. Importa ter em atenção que uma excessiva rigidez legislativa neste aspecto pode entrar em conflito com a própria noção constitucional do imposto, que faz dele um claro instrumento de política económica¹⁹.

Acresce que a modificação das funções do imposto, colocado agora no actual Estado democrático ao serviço dos mais variados objectivos de natureza económica e social, tem consequências no que respeita à legalidade dos respectivos elementos constitutivos. Na perspectiva do princípio do estado-de-direito, os valores aqui em causa são compatíveis com a “abertura” legislativa em benefício da Administração, nomeadamente se tivermos em conta que a determinação da capacidade contributiva efectiva, base de um sistema fiscal pautado pelo valor da igualdade, só é possível pelo emprego de cláusulas gerais e conceitos indeterminados, para além dos casos que requerem a atribuição de autênticos poderes discricionários à Administração tributária. A fixação e valoração dos factos tributários deve ter em conta a realidade dos

18 José Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos* (Coimbra: Almedina, 1998), 377.

19 É bem sabido que as funções do imposto se modificaram completamente na transição do estado liberal para o estado social. Agora, o imposto deixou de ser visto como o “preço” a pagar para o financiamento de um quadro reduzido de despesas públicas, para passar a ser entendido como um instrumento de intervenção ao serviço de múltiplos fins de política económica, todos extrafiscais, para além da mera arrecadação de receitas.

fenómenos económicos, e a compreensão destes ultrapassa em muito a que é possível através dos instrumentos puramente jurídicos e de uma actividade de mera subsunção²⁰.

Em nossa opinião, a Administração tributária não pode ter uma actividade meramente subsuntiva das normas constantes da lei formal. Ao invés, torna-se indispensável que a Administração exerça um papel criativo, o que só é possível com a atribuição de uma adequada margem de liberdade de apreciação e comprovação dos factos tributários.

Em contraposição ao recorte tradicional da legalidade tributária, e revendo posições anteriormente assumidas²¹, consideramos hoje que o domínio tributário é o terreno mais propício para fazer a avaliação dos inconvenientes de uma execução puramente mecânica da lei e de uma excessiva tipicidade legislativa. Do nosso ponto de vista, torna-se necessário atenuar os rigores de um princípio da legalidade tributária entendido em termos excessivos, normalmente pelo que toca à densidade legislativa exigível. Nem o princípio democrático nem o princípio do estado-de-direito o impedem, podendo até uma compreensão mais exigente do alcance material do segundo requerer tais liberdades da Administração. O princípio do estado-de-direito e o princípio da igualdade só têm a ganhar com uma execução ponderada da lei pela Administração tributária, possibilitada pela referida “abertura” legislativa.

Isto significa que deve ficar salvaguardada uma adequada vinculação da actividade da Administração tributária a parâmetros materiais normativos. Sucede é que tais parâmetros constam da lei constitucional e não apenas da lei ordinária. Como sugere Cabral de Moncada, “o sentido material último da legalidade tributária é dado pela Constituição. Esta configura-se, assim, como uma legalidade com conteúdo constitucional, tal como no caso das restrições aos direitos fundamentais: não se trata de uma legalidade só formal, ou seja, a vinculação da administração fiscal à lei faz-se no contexto

20 Estamos inteiramente de acordo com Cabral de Moncada quando refere que o importante “é destacar que, não obstante o sentido rígido que é de atribuir à reserva de lei em matéria fiscal essencial, são aqui válidos os mesmos considerandos que também noutras zonas da actividade administrativa levam a concluir por uma atenuação do modelo de reserva (superlativa) em causa, viabilizando nomeadamente o poder regulamentar da administração em matéria de impostos, bem como a presença de liberdades, sejam elas de natureza discricionária ou de natureza interpretativa, da administração neste mesmo domínio”. Veja-se Luís S. Cabral de Moncada, *Lei e Regulamento*, 934.

21 Domingos Pereira de Sousa, *As Garantias dos Contribuintes*, (Lisboa, 1991), 38 ss.

da vinculação da lei fiscal à Constituição através de claros parâmetros materiais e de um regime garantístico adequado”²². Este é, como assinala o autor, o *quid* do regime (constitucional) da reserva de lei em matéria tributária essencial, cuja consequência é a de exigir ao legislador uma especial presença nesta matéria. Estamos, pois, perante uma reserva material que o autor designa de reserva “superlativa” de lei, sendo que a rigidez constitucional no entendimento da legalidade quanto aos elementos essenciais dos impostos não prejudica que se possa defender, *de jure condendo*”, a concessão pela lei de uma apreciável margem de liberdade à Administração tributária, de modo que esta possa responder às solicitações do Estado (fiscal) intervencionista²³. No âmbito extrafiscal estão presentes todos os considerandos para uma atenuação da legalidade, tolerando um *Tatbestand* legislativo aberto capaz de induzir a liberdade da administração fiscal.

Na linha de orientação da doutrina mais recente que admite a atenuação da tipificação legislativa no domínio fiscal intervencionista, consideramos admissível a figura do contrato fiscal no âmbito dos elementos não essenciais dos impostos, nomeadamente no que respeita à liquidação e cobrança, sendo mesmo aceitável o contrato fiscal relativamente aos elementos essenciais dos impostos, quando se trata de matérias respeitantes ao campo do direito económico fiscal²⁴.

22 *Ibidem*, 936.

23 Para Cabral de Moncada, “A atenuação da legalidade verifica-se assim, não no plano horizontal, ou seja, quanto à identificação dos elementos dos impostos, coisa que não está em causa, mas no plano vertical, transigindo-se com maiores ou menores aberturas legislativas de modo a capacitar a administração fiscal. Na mesma óptica pode defender-se que a referida abertura legislativa tem tanta mais razão de ser quanto mais claramente extra-fiscal, ou seja, intervencionista, for a natureza do imposto em causa. Nada disto põe em causa o princípio da legalidade fiscal. Apenas se lhe toleram algumas atenuações tanto mais certas quanto mais o imposto se afigurar como instrumento económico do Estado. Os considerandos económicos prevalecem aqui sobre a rigidez da legalidade. Ainda *de jure condendo*, nada se oporia a que no âmbito dos impostos extra-fiscais, ou pelo menos no dos mais nítidos dentre eles, a reserva de lei pudesse limitar-se às bases gerais dos regimes jurídicos respectivos deixando para a administração o desenvolvimento adequado. O regulamento não teria de ser de mera execução. A liberdade administrativa nem sempre é inimiga das garantias dos particulares.” (*Ibidem*, 939-940).

24 Neste sentido, José Casalta Nabais, *Contratos Fiscais...*, 260; J. L. Saldanha Sanches, “A Segurança Jurídica no Estado Social de Direito” (separata dos *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, 1985), 298 ss; Manuel Pires, “A Constituição de 1976 e a Fiscalidade”, in *Estudos sobre a Constituição*, vol. 3, (1979), 444; No mesmo sentido, com referência à ordem constitucional anterior, ver Alberto Xavier, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, 374. Em sentido contrário, excluindo quaisquer liberdades administrativas quanto aos elementos essenciais dos impostos, ver Diogo Leite de Campos e Mónica Horta Neves Leite de Campos, *Direito Tributário*, 2.^a ed. (Coimbra: Almedina, 2003), 107, autores

Em conclusão, ao contrário do que sustenta a doutrina tradicional da tipicidade fechada e da “predeterminação” legal, nada prova que a segurança jurídica e as garantias dos contribuintes se reforçam com a rigidez da tipicidade legislativa. Bem pelo contrário, entendemos que a abertura da hipótese normativa pode ser concedida para melhor tutelar a segurança jurídica quando tal for claramente dedutível do fim legal.

6. TRIBUTOS ABRANGIDOS PELA RESERVA DE LEI NAS CONSTITUIÇÕES ITALIANA, FRANCESA E ESPANHOLA

A questão da extensão da reserva de lei tem merecido soluções diversas em razão do sistema constitucional adoptado. Em qualquer caso, no que respeita à matéria tributária, podemos avançar no sentido de que se verifica uma tendência nítida para soluções muito aproximadas ou mesmo coincidentes quanto à delimitação não só das espécies tributárias a submeter à reserva de lei parlamentar mas também da delimitação constitucional dos elementos essenciais da obrigação tributária que são determinados obrigatoriamente pela lei formal.

A Constituição italiana submete todas as espécies tributárias ao princípio da legalidade, dispondo o seu artigo 23.º que “nenhuma prestação pessoal ou patrimonial pode ser imposta, a não ser com base na lei”, o que compreende os impostos, as contribuições especiais e as taxas cobradas pelos serviços públicos²⁵.

A Constituição francesa é bem mais exigente na definição do âmbito da reserva de lei que abrange não só os elementos essenciais mas também as modalidades de cobrança de todo e qualquer tributo. Com efeito, no Capítulo V relativo às relações entre o Parlamento e o Governo, a Constituição francesa

que defendem que nos estados contemporâneos o princípio da certeza se traduz “na legalidade do imposto, na exclusão de conceitos indeterminados e da discricionariedade da Administração fiscal ou dos seus agentes que poderiam sujeitar os contribuintes a agravamentos injustificados ou a extorsões”. No mesmo sentido, Nuno Sá Gomes, *Lições de Direito Fiscal*, II (Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1983), 106 ss; Vitor A. Duarte Faveiro, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal*, I, 190; Pedro Soares Martínez, *Direito Fiscal*, 94.

25 Baldassare Santamaria, *Diritto Tributario* (Milano: Giuffrè, 2002), 4; Manuel Pires, *A Constituição de 1976 e a Fiscalidade*, 440.

estabelece no seu artigo 34.º, que são reservadas à lei votada pelo Parlamento, as regras relativas “à incidência, às taxas e às modalidades de cobrança das imposições de qualquer natureza”.

Também a Constituição espanhola, à semelhança da Constituição italiana, consagra o princípio da legalidade submetendo à reserva de lei formal todas as espécies tributárias, quando determina que “Só poderão ser estabelecidas prestações pessoais ou patrimoniais de carácter público com vinculação à lei” (artigo 31.º, n.º 3)²⁶.

Mais determina a Constituição espanhola que “As Cortes Gerais exercem o poder legislativo do Estado, aprovam os seus Orçamentos, controlam a ação do Governo e têm as demais competências que lhes atribua a Constituição” (art. 66.º, n.º 2)²⁷.

Quanto ao poder legislativo estadual em matéria tributária, estabelece o artigo 133.º da Constituição que “O poder originário para criar tributos pertence exclusivamente ao Estado, mediante Lei”, sendo que “As Comunidades Autónomas e as entidades locais poderão criar e exigir tributos, de acordo com a Constituição e as leis”. Por último, “Todo o benefício fiscal que respeite aos tributos do Estado deverá ser estabelecido nos termos da Lei”^{28/29}.

Procurando marcar de forma precisa o seu campo de aplicação, a nova Ley General Tributaria espanhola vem confirmar em definitivo a submissão à legalidade de todos os tributos, qualquer que seja a sua natureza. Para tanto, estabelece que os tributos, qualquer que seja a sua denominação, classificam-se

26 Artigo 31.º, n.º 3 “Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”.

27 Artigo 66.º, n.º 2 Las Cortes Generales ejercen la potestad legislativa del Estado, aprueban sus Presupuestos, controlan la acción del Gobierno y tienen las demás competencias que les atribuya la Constitución”.

28 Artigo 133.º “1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley. 2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes. 3. Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley. 4. Las administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes”.

29 Sobre o tema, F. Pérez Royo, “El principio de legalidad tributaria en la Constitución”, in *Estudios sobre el proyecto de Constitución* (Madrid: CEC, 1978), 405; J. Lazarte Álvarez, *El principio de legalidad tributaria en el proyecto de Constitución española de 1978*, (Civitas, REDF, 19), 484-495.

em taxas, contribuições especiais e impostos (art. 2.º, n.º 2, da LGT)³⁰. Nos termos do artigo 4.º da Ley General Tributaria³¹, o poder originário para criar tributos pertence exclusivamente ao Estado, mediante lei. Por sua vez, as comunidades autónomas e as entidades locais poderão criar e exigir tributos, de acordo com a Constituição e as leis, sendo que as demais entidades de direito público poderão exigir tributos quando uma lei assim o determine³².

E o artigo 8.º da LGT estabelece a reserva de lei, determinando que, entre outros aspectos da relação jurídica tributária, serão regulados por lei a delimitação do facto tributável, do acréscimo, da base tributável e da liquidação, a fixação da taxa de imposto e os demais elementos directamente determinantes do montante da dívida tributária, bem como o estabelecimento de presunções que não admitam a prova em contrário³³.

30 Artigo 2.º, n.º 2 “Los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos:

a) Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.

b) Contribuciones especiales son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

c) Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.”

31 Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

32 Artigo 4.º “1. La potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley. 2. Las comunidades autónomas y las entidades locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes. 3. Las demás entidades de derecho público podrán exigir tributos cuando una ley así lo determine.”

33 Artigo 8.º “Se regularán en todo caso por ley:

a) La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario.

b) Los supuestos que dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta y su importe máximo.

c) La determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo 35 de esta ley y de los responsables.

d) El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

e) El establecimiento y modificación de los recargos y de la obligación de abonar intereses de demora.

f) El establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como de las causas de interrupción del cómputo de los plazos de prescripción.

g) El establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias.

7. O REGIME CONSAGRADO NA CONSTITUIÇÃO PORTUGUESA

A Constituição portuguesa estabelece no artigo 165.º, n.º 1, alínea *i*) que, salvo autorização ao Governo, é da competência exclusiva da Assembleia da República legislar sobre a “criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas”³⁴. Exige-se, deste modo, que as matérias aí referidas sejam reguladas por lei do parlamento. A Constituição portuguesa acaba, assim, por submeter à reserva material de lei formal, quer os impostos propriamente ditos, qualquer que seja o *nomen juris* que a lei lhes atribua, quer a definição do regime geral das taxas e demais tributos parafiscais.

A Constituição portuguesa teve em vista um objectivo amplo de submeter à reserva de lei parlamentar todas as prestações de natureza ablativa exigíveis dos particulares, sendo que no respeitante a impostos e definição dos seus elementos essenciais a reserva é material (“absoluta” lhe chama a doutrina tradicional), configurando-se como meramente relativa quanto à definição do regime geral das taxas e demais tributos que tenham natureza bilateral³⁵.

Sob influência da constituição italiana, alguns autores³⁶ defendem que o sistema tributário integra o conjunto de todas as prestações patrimoniais estabelecidas com carácter obrigatório a favor de entidades públicas, semi-públicas, ou que exerçam funções públicas. Todavia, a Constituição portuguesa no

h) La obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta.

i) Las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias respecto de la eficacia de los actos o negocios jurídicos.

j) Las obligaciones entre particulares resultantes de los tributos.

k) La condonación de deudas y sanciones tributarias y la concesión de moratorias y quitas.

l) La determinación de los actos susceptibles de reclamación en vía económico-administrativa.

m) Los supuestos en que proceda el establecimiento de las intervenciones tributarias de carácter permanente.”

34 Esta redacção saiu da revisão constitucional de 1976 que acrescentou ao preceito o *regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas*, acolhendo, finalmente, uma solução que havia sido abandonada no texto originário de 1976, assim se repondo o princípio da legalidade nos seus precisos termos, à semelhança de que se passa na maioria dos países europeus.

35 Entendimento defendido, entre outros, por José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 11.ª ed. (Coimbra: Almedina, 2019), 42-54, e por J. L. Saldanha Sanches, “Poder tributário dos municípios e legislação ordinária”, *Fiscalidade*, 6 (Abril de 2001), 117 ss.

36 Neste sentido, ver por todos, Nuno Sá Gomes, *Lições de Direito Fiscal*, 44.

seu artigo 165.º, n.º 1, alínea *i*) usa a expressão “sistema fiscal”, no sentido de sistema de impostos, visto como um conjunto dotado de articulação lógica e coerência interna.

Do nosso ponto de vista, integram o sistema fiscal todos os tributos que, independentemente do seu *nomen iuris*, devem ser considerados como impostos, por terem carácter unilateral³⁷. Como sugere Manuel Pires³⁸, o princípio da legalidade deve aplicar-se a todos os “gravames”, qualquer que seja a sua forma, que constituam manifestação do poder tributário, porquanto, sendo todos eles “actos coercivos do poder público que invadem a esfera patrimonial privada”, todos devem estar sujeitos ao princípio da legalidade.

Apesar dos esforços da doutrina, no sentido de uma clara e inequívoca submissão de todos os tributos à reserva de lei parlamentar, verifica-se que a prática seguida em Portugal, entre 1976 e 1997, contrariou o entendimento da maioria da doutrina no que constitui uma excepção na tradição constitucional portuguesa em matéria de direitos e liberdades fundamentais. Com efeito, foi frequente durante aquele período a criação por decreto-lei simples de verdadeiros impostos sob a designação de taxas, contribuições, quotizações, imposições, e até preços, em total desrespeito da reserva de lei formal em matéria tributária.³⁹

Por vezes, o legislador português refere-se a imposto em casos em que a receita é juridicamente uma taxa, como sucedia com o imposto de justiça, entretanto corrigido para taxa de justiça, no âmbito das custas judiciais⁴⁰. As taxas aparecem frequentemente definidas como tributos, com carácter sinalagmático, cujo pressuposto específico consiste na prestação de serviços ou na realização de actividades em regime de direito público que se dirigem, afectam ou beneficiam os particulares, sempre que concorram as duas circunstâncias seguintes: *i*) que os serviços prestados sejam de solicitação ou recepção

37 Neste sentido, José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 54-58; A. L. Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, vol. II, 2.ª ed. (Coimbra: Livraria Almedina, 1992), 57 ss.

38 Manuel Pires, *A Constituição de 1976 e a Fiscalidade*, 441.

39 Neste sentido, Nuno Sá Gomes, *Lições de Direito Fiscal*, 44; Pedro Soares Martinez, *Direito Fiscal*, 35 ss.

40 As custas processuais abrangem a taxa de justiça, os encargos e as custas de parte. A taxa de justiça corresponde ao montante devido pelo impulso processual de cada interveniente e é fixado em função do valor e complexidade da causa, nos termos do Regulamento das Custas Processuais.

obrigatória pelos administrados; *ii*) que tais serviços não possam ser prestados ou realizados pelo sector privado, na medida em que implicam intervenção na actuação dos particulares ou qualquer outra manifestação do exercício de um poder de autoridade ou porque, em relação aos referidos serviços, está estabelecida a reserva a favor do sector público, de acordo com as leis em vigor⁴¹.

No carácter sinalgmático reside o aspecto mais importante para configurar a taxa como contrapartida pecuniária da prestação de uma actividade pública, da utilização de bens de domínio público ou da remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares⁴². Esta circunstância faz com que o pressuposto ou facto gerador da taxa seja, indiscutivelmente, a utilização ou aproveitamento individualizado do domínio público, o que pressupõe a prestação em unidades individualizáveis.

Afigura-se, pois, preferível definir a taxa como a prestação pecuniária exigida por um ente público, com base na lei, pela realização de um pressuposto de facto consistente numa actividade do ente, de solicitação obrigatória ou de carácter não concorrente com o sector privado, que beneficia ou afecta de forma especial os particulares.

A doutrina tem vindo a sustentar que os elementos fundamentais que delimitam o conceito de taxa face às restantes categorias tributárias e que concorrem para definir o respectivo regime jurídico, são: *i*) uma actividade administrativa levada a cabo por um ente público em regime de direito público, o que leva a diferenciar as taxas dos preços; *ii*) a afectação da respectiva receita ao financiamento do custo do serviço público em causa, o que decorre do chamado princípio da equivalência, segundo o qual a receita da taxa tenderá a cobrir o custo do serviço ou da actividade pública em causa. Seja qual for a perspectiva que se considere, pode concluir-se que a taxa reúne

41 A LGT portuguesa estabelece que “As taxas assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares” (art. 4, n.º 2). Para a LGT espanhola “Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado” [art. 2.º, alínea a)].

42 Neste sentido, J. L. Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª ed. (Coimbra: Coimbra Editora, 2002), 17.

plenamente os requisitos de uma prestação patrimonial de carácter público, consistente numa transferência de riqueza das economias particulares para os entes públicos. Por essa razão, a taxa deve considerar-se substancialmente um tributo, porque constitui uma modalidade de financiamento, ou melhor, de sustentação de determinados gastos públicos a cargo dos respectivos beneficiários, circunstância mais do que suficiente para a distinguir do preço, com que alguns a pretendem ver identificada.

A natureza jurídica da taxa implica, logicamente, que o estabelecimento deste tipo de prestações esteja submetido ao princípio da legalidade tributária, em especial no que se refere à definição dos seus elementos essenciais, tal como acontece em Espanha. Não obstante, a sua particular relação com a actividade administrativa, a proliferação de taxas em distintos âmbitos financeiros tem ocasionado, em Portugal, sérios problemas na relação com a legalidade tributária. Procurando solucionar a questão e acabar com as dúvidas, na revisão constitucional de 1997 o legislador acrescentou à alínea *i*) do artigo 165.º da Constituição, a definição do regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas, submetendo dessa forma, definitivamente, a matéria à reserva de lei.

Mas, no caso português, o problema tem vindo a agravar-se, no âmbito da chamada parafiscalidade, o qual se tem caracterizado pela criação e exigência de prestações tributárias com a designação injustificada de “taxa! à margem do imperativo constitucional. Com efeito, a ausência de clarificação constitucional nestas matérias, acompanhada da prática de criação de tributos que escapam à definição parlamentar prévia e que conduzem, por vezes, à criação de verdadeiros impostos com designações nominais diversas, representa séria ameaça à segurança jurídica e à certeza do direito e, acima de tudo, à confiança na lei, indispensável num Estado de direito democrático.

Muitas vezes, o legislador fala de taxas para designar contribuições especiais, o que se verifica, nomeadamente, no caso das “taxas municipais” cobradas pela realização de infra-estruturas urbanísticas.

A doutrina fala em “contribuições especiais” para designar uma categoria distinta quer do imposto, quer da taxa. É o que sucede com as contribuições de melhoria e com as contribuições devidas por causa de maiores despesas ocasionadas pelos particulares às entidades públicas, no exercício das suas

actividades. Nessas situações, a LGT portuguesa estabelece que “As contribuições especiais que assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade são considerados impostos.” (art. 4.º, n.º 3)⁴³.

O fundamento económico-financeiro da contribuição especial ou é uma utilidade obtida da actividade pública de interesse geral ou é um maior encargo público decorrente da actividade particular. Contudo, a razão de ser da contribuição especial situa-se no plano abstracto da norma e não no plano da prestação concreta, pelo que, em tal caso, o contribuinte nada poderá exigir como contrapartida do que tenha pago.

A distinção entre imposto e contribuição especial justifica-se de um ponto de vista económico-financeiro, em razão da vantagem indirecta e meramente reflexa de que o particular beneficia, mas tal diferença não tem relevância do ponto de vista jurídico. Em termos jurídicos, as contribuições especiais são verdadeiros impostos, na medida em que participam de todas as características destes. A utilidade individual, eventualmente obtida pelo contribuinte não é uma contraprestação da quantia paga a título de contribuição especial. Pode até acontecer que, no caso concreto, um determinado contribuinte nem sequer venha a auferir qualquer utilidade, sendo certo que esta nunca se traduz em qualquer prestação que seja conteúdo de qualquer dever específico do ente público credor correspondente a um direito do contribuinte que, portanto, nada pode exigir àquele.

Importa, igualmente, esclarecer que o conceito de taxa não é equivalente ao de “tarifa”, pois esta é a contraprestação de certos “serviços públicos não administrativos” explorados directamente pelos entes públicos ou por empresas concessionárias. Trata-se de matéria que, naturalmente, não está sujeita ao princípio da legalidade tributária. A fixação das tarifas não obedece ao regime de livre formação em mercado, antes resulta de decisão política,

43 De modo idêntico, a nova LGT espanhola, mantendo inalterada a solução consagrada originariamente em 1963, estabelece no artigo 2.º que “Contribuciones especiales son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de los servicios públicos”.

assumindo a natureza de um verdadeiro “preço público” que, em princípio, cobre o custo dos serviços prestados (*v. g.* distribuição de água e electricidade, recolha de lixos, tratamento de esgotos, transportes colectivos).

Por último, cumpre apurar se as chamadas “receitas parafiscais” estão submetidas à reserva de lei formal. E entre elas merecem particular atenção as contribuições pagas à Segurança Social que, no caso português, constituem receitas públicas de grande significado financeiro. O problema da natureza das receitas destinadas ao financiamento da Segurança Social não se coloca nos sistemas fiscais em que essa actividade é financiada pelo imposto. O problema tem, todavia, enorme interesse em países, como Portugal, em que o financiamento do sistema de segurança social resulta de contribuições pagas, quer pelas entidades patronais, quer pelos próprios trabalhadores, ou por ambos conjuntamente, calculadas como percentagens fixas sobre as remunerações do trabalho⁴⁴.

Tem sido muito discutida a natureza jurídica destas contribuições. A doutrina portuguesa tradicional encontra-se dividida, perfilhando-se sumariamente as seguintes teses:

- 1) Há autores que consideram que as contribuições devidas, quer pelos trabalhadores, quer pelas entidades patronais, são verdadeiras *taxas*⁴⁵;
- 2) Outros autores sustentam que ambas as contribuições são *prémios de seguro de direito público*⁴⁶;
- 3) Defendem outros, ainda, que se trata de *tributos parafiscais* que se

⁴⁴ Actualmente vigora, em Portugal, a Taxa Social Única, criada pelo Decreto-Lei n.º 140-D/86, de 14 de Junho, ao abrigo de autorização legislativa concedida pela Lei n.º 9/86, de 30 de Abril e que unificou os descontos para a Segurança Social e o Fundo de Desemprego, na parte que era devida pelas entidades patronais. Entretanto, as taxas do regime geral a pagar pelos trabalhadores por conta de outrem são de 11%, sendo de 23,75% as taxas devidas pelas entidades empregadoras com fins lucrativos. As entidades sem fins lucrativos, nomeadamente as IPSS, descontam uma taxa de 22,3% sobre os rendimentos pagos aos seus colaboradores. Para mais desenvolvimentos, ver a Lei n.º 110/2009, de 16 de setembro, diploma que aprova o Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social.

⁴⁵ Neste sentido, José Manuel Sérvulo Correia, “Teoria da Relação Jurídica do Seguro Social”, in *Estudos Sociais e Corporativos* (ano VII, n.º 27, 1968), 300 ss; Acórdão do S.T.A. de 26 de Julho de 1972, in *Acórdãos Doutrinários do S.T.A.*, n.º 132 (Dezembro 72), 1761 ss.

⁴⁶ Neste sentido, F. Pessoa Jorge, “Privilégio creditório a favor das instituições de Previdência Social”, in *Ciência e Técnica Fiscal* (n.º 169/170, Jan./Fev. 1973), 67 ss; Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, 66 ss.

configuram como *contribuições especiais* fundadas numa qualidade social específica⁴⁷;

4) Finalmente, há quem tenha sustentado que se trata, em ambos os casos, de verdadeiros impostos⁴⁸.

Todas estas teses apresentam uma visão unificadora de duas prestações que são juridicamente distintas. Do nosso ponto de vista, as contribuições devidas pelas entidades patronais têm a natureza jurídica do imposto, ainda que sujeito a um regime jurídico especial, enquanto as contribuições devidas pelos trabalhadores se configuram como *prémios de seguro obrigatório de direito público*⁴⁹.

Em bom rigor, as contribuições devidas pelos trabalhadores não são taxas, pois não correspondem a qualquer contrapartida directa das prestações individualmente satisfeitas pelo ente público credor, e por isso não são bilaterais. Elas são verdadeiros prémios de seguro de direito público, atento o carácter aleatório do benefício auferido como contrapartida das quantias regularmente pagas.

Do mesmo modo, as contribuições devidas pelas entidades patronais não podem ser consideradas prémios de seguro de direito público, porquanto as entidades patronais enquanto contribuintes da taxa social única não adquirem o direito a auferir qualquer benefício de segurança social. Neste caso, na parte da TSU respeitante às entidades patronais, estamos perante verdadeiros impostos, posto que aí se verificam todos os respectivos requisitos, incluindo o da unilateralidade da prestação. Por se tratar de verdadeiros impostos, estas contribuições estão sujeitas ao princípio da reserva de lei formal nos termos dos preceitos constitucionais acima referidos [artigos 103.º, n.º 2 e 165.º, n.º 1, alínea *i*), da CRP], com todas as suas consequências, pelo que só podem

47 Neste sentido, A. L. Sousa Franco, *Finanças do Sector Público, Introdução aos subsectores institucionais* (Lisboa: AAFDL, 1991), 155-156.

48 Neste sentido, ver caso *Saint Dominic International School (SAT, 24-1-1996)*, RLJ ano 129, (1996), 46. O Tribunal Constitucional no seu Acórdão n.º 1203/96 veio considerar como estando sujeita à reserva de lei a contribuição paga pela entidade patronal, uma vez que não há para esta nenhuma contrapartida da Segurança Social.

49 Neste sentido, Nuno Sá Gomes, *Lições de Direito Fiscal*, I, 401; António Braz Teixeira, "Natureza Jurídica das Contribuições para a Previdência", in *Estudos Comemorativos do XX Aniversário do Centro de Estudos Fiscais*.

ser criadas e reguladas por Lei da Assembleia da República ou por Decreto-Lei do Governo autorizado, sob pena de inconstitucionalidade. E, como se apurou já, a Taxa Social Única, foi criada por Decreto-Lei autorizado pela Assembleia da República, respeitando-se, assim, a legalidade tributária.

Em conclusão, no ordenamento jurídico português o princípio da legalidade submete à reserva de lei formal todos os tributos que, independentemente do seu *nomen juris*, se configurem juridicamente como prestações patrimoniais de carácter obrigatório que sejam exigíveis aos particulares a favor de entidades públicas ou de entes investidos no exercício de funções públicas.

8. CONCLUSÕES

1) Existe uma diferença clara entre o modelo de Estado de direito democrático e social dos nossos dias e o modelo histórico de Estado demoliberal que passa por uma profunda alteração no conceito material de lei. Agora, a lei define o que a Administração deve ou pode fazer, quando anteriormente estabelecia o que ela estava proibida de fazer.

2) O positivismo jurídico introduziu uma mudança do paradigma axiológico do princípio da legalidade, no sentido em que toda a actividade da Administração carece de ser explicada dentro do sistema jurídico.

3) De acordo com a concepção moderna, os órgãos e agentes da Administração só podem agir com fundamento na lei e dentro dos limites por ela impostos, o que em matéria fiscal implica que a lei deve determinar todos os elementos essenciais e necessários à definição do imposto.

4) Uma perspectiva moderna da legalidade tributária postula que as normas de incidência devem estabelecer os elementos estruturantes da obrigação de imposto com clareza, definindo um padrão normativo claro que contenha os parâmetros em função dos quais a decisão deve ser tomada. De forma que a partir dos seus termos seja perfeitamente determinável o âmbito normativo e o seu sentido típico.

5) A matéria fiscal essencial está submetida a uma reserva material de lei formal, o que abrange também as chamadas receitas para-fiscais. Na lei devem encontrar-se todos os requisitos e critérios necessários para que a sua

execução possa ocorrer no respeito do *modus faciendi* escolhido pelo legislador. O legislador quando tipifica tem em vista um determinado efeito prático.

6) A exigência constitucional não significa que a lei contenha a própria decisão em si mesma, em termos de uma suposta “predeterminação legal” de que fala a doutrina tradicional da tipicidade fechada; outrossim, significa que a lei deve conter com o detalhe possível os parâmetros, os critérios que devem servir de base à decisão e nunca a sua própria quantificação ou cálculo por antecipação legal do conteúdo de todas as decisões possíveis.

7) Em razão da imprecisão da linguagem e da natureza abstracta das normas jurídicas, é indispensável que haja determinabilidade, mas esta não se confunde com “determinação prévia”, antes significa a possibilidade de definir elementos de previsão necessários à delimitação do âmbito da norma, sem especificações excessivas que acabam por resultar em maior indeterminação.

8) Ao contrário do que sustenta a doutrina tradicional da “tipicidade fechada” e da “predeterminação” legal, nada prova que a segurança jurídica e as garantias dos contribuintes se reforçam com a rigidez da tipicidade legislativa. Bem pelo contrário, a abertura da hipótese normativa pode ser concedida para melhor tutelar a segurança jurídica quando tal for claramente dedutível do fim legal.