

Constituição, legalidade e tipicidade tributária: subsídios para a sua compreensão

Paulo Marques

Docente da Faculdade de Direito de Lisboa

SUMÁRIO: 1. Introdução 2. O princípio constitucional da separação e da interdependência de poderes 2.1. A separação de poderes 2.2. O primado do Parlamento no exercício da actividade legislativa 3. A legalidade: a reserva e a prevalência de lei 4. A “deslegalização” no Direito Tributário 4.1. Enquadramento 4.2. O exercício de poderes tributários 5. A liberdade económica e a tipicidade tributária 5.1. Enquadramento 5.2. O tipo tributário (*Tatbestand*) 5.3. A substância económica e a forma 6. A discricionariedade e os conceitos indeterminados 7. O princípio da ir-retroactividade fiscal e a segurança jurídica 7.1. A aplicação da lei no tempo 7.2. Os graus de retroactividade 7.3. O facto tributário de formação sucessiva 7.4. A jurisprudência constitucional sobre a proibição da retroactividade fiscal 7.5. A aplicação no tempo das normas procedimentais e processuais 8. Conclusões.

«O homem necessita de segurança para conduzir, planificar e conformar autónoma e responsabilmente a sua vida. Por isso, desde cedo se consideraram os princípios da segurança jurídica e da protecção da confiança como elementos constitutivos do Estado de Direito».

J. J. GOMES CANOTILHO^[1]

1. INTRODUÇÃO

O imposto constitui a principal receita arrecadada para o financiamento da satisfação das necessidades públicas da colectividade^[2], sem prejuízo das eventuais finalidades extrafiscais da tributação. Pelo que a Constituição, enquanto

[1] J. J. GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2000, p. 257.

[2] O princípio da prossecução do interesse público (artigos 266.º, n.º 1, da Constituição e 55.º, da LGT) implica que o legislador não possa criar impos-

tos para a satisfação de fins que não sejam públicos.

lei fundamental, tendo ela uma força própria, que orienta e subordina a actuação do Estado Fiscal, não poderia alhear-se da relação cívica dos poderes públicos com os contribuintes. A Constituição consubstancia uma garantia cimeira para a prossecução do interesse público definido por lei, mas, igualmente, para a salvaguarda da liberdade económica dos cidadãos e das empresas.

Sendo as normas tributárias, não raras vezes, preceitos oneradores para a esfera patrimonial dos contribuintes, a segurança jurídica, apoiada na Constituição, introduz necessariamente a previsibilidade que o legislador no moderno Estado de Direito Democrático pode e deve oferecer a todo o cidadão-contribuinte.

A legalidade tributária, enquanto reserva de lei parlamentar (“*no taxation without representation*”), constitui uma importante limitação ao poder de tributar do Governo e, naturalmente, por maioria de razão, também da actividade do Estado-administração (Fisco). Incumbe assim apenas aos representantes democraticamente eleitos pelos contribuintes a decisão legislativa sobre a tributação do rendimento, do património e do consumo dos cidadãos e das empresas. Por outro lado, importa distinguir a reserva de lei parlamentar da prevalência da lei na actividade tributária.

A segurança jurídica (tutela da confiança) e a legalidade tributária (reserva de lei) constituem assim dois alicerces indispensáveis na sustentação e na credibilidade do Estado de Direito.

Uma consequência importante dos princípios jurídicos enunciados é justamente a tipicidade tributária (*numerus clausus*), também conhecida por princípio da determinação. Este implica que apenas podem ser tributados os factos previstos na lei. Logo, esta deve conter a totalidade dos elementos essenciais para a valoração dos factos e para a produção dos necessários efeitos jurídicos. A tipicidade corresponde a uma exigência de liberdade económica dos cidadãos e das empresas, balizando a actuação quotidiana do Fisco perante o contribuinte. No entanto, como veremos, a doutrina e jurisprudência têm, cada vez mais, entendido que a existência de padrões médios definidos pela lei tributária não significa, necessariamente, exclusivismo.