

OS TIPOS RELATIVAMENTE ABERTOS COMO FOCO DE SEGURANÇA JURÍDICA NO DIREITO FISCAL *

FELIPE CANABARRO TEIXEIRA

Advogado no Brasil e mestrando em Ciências Jurídico-Empresariais
na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa

ÍNDICE:

1. Delimitação; 2. O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares. 2.1. A evolução da forma do CIRS. 2.2. Rendimentos sujeitos ao IRS. 2.2.1. Os rendimentos da categoria E; 3. O Princípio da Legalidade. 3.1. O princípio da legalidade no sistema tributário português. 3.2. Princípio tipicidade tributária; 4. Princípio da Segurança Jurídica. 4.1. Segurança jurídica como direito subjetivo; 4.2. A segurança jurídica em matéria tributária; 5. O Tipo Aberto como foco de Segurança Jurídica. 5.1. O tipo aberto e sua adequada indeterminação. 5.2. A segurança jurídica introduzida por tipos abertos ou conceitos indeterminados. 5.3. A melhor observância de outros princípios do direito fiscal e constitucionais com a utilização de tipos abertos e conceitos indeterminados. 5.4. A interpretação conforme a constituição como limitadora do alcance dos tipos abertos e dos conceitos indeterminados e, assim, asseguradora da segurança jurídica; 6. Conclusões.

1. DELIMITAÇÃO

O presente trabalho tem por escopo verificar se a existência em normas fiscais de tipos jurídicos relativamente abertos, ou conceitos indeterminados contrariam ou não o princípio da legalidade, se se harmonizam com o princípio da tipicidade fiscal, bem como se afetam a segurança jurídica dos sujeitos passivos.

Buscaremos demonstrar que tais preceitos são focos de manifestação de uma segurança jurídica praticável, face a atual conformação das relações fisco-contribuinte. Além disso, que concretizarem o princípio da igualdade, bem como, de certa forma, fazendo com que o princípio da capacidade contributiva tenha melhor efetividade, no momento em que as situações da vida escolhidas pelo

* Com apoio do Programa Alþan, Programa de bolsas de alto nível da União Europeia para a América Latina, bolsa nº E06M101214BR.

legislador como manifestações de capacidade contributiva, quando postas na lei, possam efetivamente servir para esse fim.

Destarte, para buscarmos demonstrar isso, encontramos no ordenamento jurídico português uma previsão normativa relativamente aberta, dentro de um código com feição de tipicidade fechada, ou seja, teremos por base o art. 5.º, 1 do CIRS, para melhor podermos desenvolver o assunto, antes referido.

Com efeito, em uma primeira etapa faremos uma análise sumária do CIRS, detendo-nos especialmente nos rendimentos de capitais, onde se encontra o dispositivo acima referido. Após passarmos a análise do Princípio da Legalidade, buscando o situar no presente estágio do Direito Fiscal. Em seguida, passaremos a abordar o Princípio da Tipicidade Fiscal e a sua atual conformação, dado o avanço da doutrina e mudanças sociais. Feito isso, buscaremos estabelecer uma ligação dos tipos abertos e dos conceitos indeterminados principalmente com a segurança jurídica, mas também com outros princípios constitucionais e do direito fiscal, aos quais faremos referência mais rápida no decorrer do trabalho, não que possuam menor importância, mas para que âmbito de alcance do presente estudo não reste muito alargado, indo diretamente ao âmago das questões.

2. O IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES

A criação do IRS foi motivada, em grande medida, pela necessidade de ajustar o regime de tributação do rendimento das pessoas singulares ao imperativo constitucional da existência de um imposto sobre o rendimento pessoal de carácter único e progressivo, que tivesse em conta as necessidades e rendimentos do agregado familiar, nos termos do art. 104.º da CRP.

2.1. A evolução da forma do CIRS

Não obstante a sua natureza de imposto único sobre o rendimento pessoal, o IRS tinha uma concepção cedular, com a distinção de diversos tipos de rendimento, com base na respectiva fonte

geradora.

A concepção cedular demonstra-se pela existência de regimes diferentes para a aferição dos rendimentos líquidos de cada categoria estabelecida no CIRS, tendo por alicerce a fonte geradora, com diferenciação quando às deduções incidentes ¹.

Uma das principais razões para a concepção cedular do IRS, como salienta Saldanha Sanches ², foi a adoção do princípio da “tipicidade fechada, do exclusivismo e da determinação”, onde se buscava, através de *numerus clausus*, prever todas as situações possíveis de incidência do imposto.

Essa concepção cedular do CIRS, claramente incompatível ao estágio atual do Direito Fiscal, que já não se conforma com a tipicidade fechada, como será visto, foi quebrada pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, que determinou a atual redação do n.º 1, do art. 5.º do CIRS, de forma a possibilitar a tributação de todo o rendimento de capitais que não esteja previsto em outras categorias do CIRS, passando a considerar a substância da manifestação da capacidade contributiva independentemente da nomenclatura dada ao contrato.

Destarte, o CIRS sofreu uma clara evolução ³, ao ter em seu texto a introdução de uma previsão normativa relativamente aberta, que claramente possibilita a identificação do fato gerador objeto da norma, como será verificado especificamente abaixo.

2.2. Rendimentos sujeitos ao IRS

¹ Nesse sentido Paula Rosado Pereira. *Estudos sobre IRS: rendimentos de capitais e mais-valias*. Coimbra : Coimbra, 2005. Págs. 11 e 12.

² Para uma maior análise deste contexto vide J. L. Saldanha Sanches. *Conceito de rendimento do IRS*. Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal 7/8. Edição do Instituto Superior da Gestão. Julho/Outubro 2001. Coimbra : Coimbra Editora, 2001. Pág. 35.

³ Veja-se, que com isso evita-se, como refere Saldanha Sanches. *Conceito...*, *cit.*, pág. 35, que se “(...) crie uma tributação incompleta no sentido de exclusão da tributação de certos factos sem qualquer diferença relevante em relação a factos que são objecto de tributação”.

Para uma análise global desse imposto ver J. L. Saldanha Sanches. *Manual de direito fiscal*. 2ª, Coimbra : Coimbra Editora, 2002. Págs. 203 e ss.

O Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, divide os rendimentos sujeitos ao IRS nas seguintes categorias: Categoria A – Rendimento do trabalho dependente; Categoria B – Rendimentos empresariais e profissionais; **Categoria E – Rendimentos de capitais**; Categoria F – Rendimentos prediais; Categoria G – Incrementos patrimoniais; Categoria H – Pensões.

No presente estudo, como já referido, utilizamos a previsão relativamente aberta do art. 5.º, n.º 1, que pertence à Categoria E – Rendimento de capitais.

2.2.1. Os rendimentos da categoria E

São considerados rendimentos de capitais, nos termos do artigo 5º nº 1 do Código do IRS, “os frutos e demais vantagens económicas, qualquer que seja a sua natureza ou denominação, sejam pecuniários ou em espécie, procedentes, directa ou indirectamente, de elementos patrimoniais, bens, direitos ou situações jurídicas, de natureza mobiliária, bem como da respectiva modificação, transmissão ou cessação, com excepção dos ganhos e outros rendimentos que sejam tributados noutras categorias”, sendo que o que efetivamente nos interessa é a parte que destacamos.

De outro lado, note-se, desde já, que uma concepção de tipicidade fechada, traz consigo a clara possibilidade de determinados rendimentos não serem tributados, por eventualmente não estarem taxativamente previstos no código. Pelo que, para uma maior isonomia na tributação, foi necessária a abertura do conceito de rendimento, como dito alhures.

Assim, a noção de rendimentos de capitais presente no artigo 5º nº 1, é satisfatoriamente ampla para possibilitara a tributação de todo e qualquer rendimento não tributado em outra categoria, sendo que antes a regra de incidência centrava-se na enumeração do que se considerava rendimento de capitais, não incluindo qualquer noção geral ⁴.

⁴ Nesse sentido, Paula Rosado Pereira. *op. cit.*, pág. 17.

Veja-se, que a previsão do art. 5.º, 1, aparentemente é conflitante com a anterior concepção cedular do IRS, onde se buscava uma previsão normativa casuística minuciosa. Todavia, não o é, pois encontramos no n.º 2 do art. 5.º, do CIRS, que “Os frutos e vantagens económicas referidas no número anterior compreendem, designadamente”, o que claramente não nos traz uma ideia de totalidade, sendo que neste número encontramos uma lista com dezessete alíneas onde são referidos pormenorizadamente situações que ensejam a incidência do IRS sobre o rendimento de capitais, ou seja, onde são explicitadas situações, não que estes sejam os únicos casos que ensejam a incidência do IRS, já que o vocábulo “designadamente” afasta esta conclusão, tendo sido claramente utilizado o “método dos exemplos padrão”⁵.

Observe-se, outrossim, que na alínea “p” do n.º 2 do art. 5.º, tem-se a previsão de que incide o IRS sobre “Quaisquer outros rendimentos derivados da simples aplicação de capitais”. Tratando-se, portanto, também de uma alínea com carácter residual, o que traz ao lume as dificuldades sentidas pelo legislador fiscal na tipificação dos rendimentos de capitais, face à constante evolução dos instrumentos financeiros disponíveis.

Já no n.º 8, do artigo 5.º, encontramos uma previsão anti-elisiva, uma manifestação do princípio da prevalência da substância sobre a forma, quando este determina que “estando em causa instrumentos financeiros derivados, é aplicável, com as necessárias adaptações, para efeitos de IRS, o previsto no n.º 11, do artigo 78.º do Código do IRS”. Já que esse dispositivo claramente conforta o princípio da prevalência da substância sobre a forma, que tem por objetivo efetivar a incidência do imposto, vez que o fato gerador efetivamente ocorreu, tendo sido dada outra “roupagem” pelo contribuinte para buscar evitar a incidência.

Note-se, que a previsão do n.º 1 do art. 5.º, também não deixa de ser uma forma de

⁵ Explica Ana Paula Dourado. *O Princípio da legalidade fiscal: Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*. Tese de doutorado apresentada perante à Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, em 2005. Pág. 341: “Através do recurso a técnica dos exemplos padrão (descrições exemplificativas), em vez de utilizar apenas ‘conceitos descritivos claros’ que permitam a subsunção, o legislador contribui também para uma maior eficácia do pensamento tipológico (valorativo), e para uma aplicação mais uniforme da norma. O interprete é, desta feita, orientado numa direção que lhe permite reflectir sobre as características do *Tatbestand* e desenvolver a relação entre ele e a situação da vida.”.

manifestação do princípio da prevalência da substância sobre a forma, enquanto uma previsão relativamente aberta, cuja incidência do imposto pode ser facilmente constatada, pelo próprio contribuinte, pela administração, ou pelo judiciário, o que também tem por efeito dar maior segurança jurídica ⁶.

Destarte, temos no art. 5.º, 1, do CIRS um fato gerador relativamente aberto, acompanhado de previsões exemplificativas que nos permite perante uma dada situação – rendimento de capitais - identificarmos a incidência do imposto independentemente da natureza ou da nomenclatura dada ao instrumento que originou o rendimento, ao mesmo tempo em que impede exclusões indesejadas, evitando, dessa forma, desigualdades.

3. O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

3.1. O princípio da legalidade no sistema tributário português ⁷

Sabemos que o princípio da legalidade é um dos vetores fundamentais do estado de direito, sendo que está previsto no art. 3.º, nº 2 da CRP que: “O Estado subordina-se à Constituição e funda-se na legalidade democrática.”.

Já no art. 103.º, também da CRP, onde é tratado acerca do sistema fiscal, encontramos a previsão da reserva de lei no que concerne a criação de impostos, inserindo-se, assim, para o

⁶ O que não acontece quanto estamos perante previsões minuciosas, como destaca Saldanha Sanches. *Conceito... cit.*, pág. 38: “No direito fiscal, tal como nos demais domínios do direito, a tentativa de construção de uma previsão demasiado minuciosa das normas de previsão conduz a uma impossibilidade de ponderação das conseqüências e a resultados que se tornam imprevisíveis; uma vez que a sistematicidade como elemento condutor da decisão se encontra obscurecida por uma selva de disposições excessivamente casuísticas.

Conduzindo, em especial pela sua aplicação literal ou estrita, a decisões anti-sistemáticas que são uma fonte permanente de insegurança jurídica.”.

⁷ Para verificação de todas as disposições constitucionais que possuam relação com o Princípio da Legalidade, vide: José Casalta Nabais. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra : Coimbra, 1998.

ordenamento jurídico português, através da constituição, o Princípio da Legalidade, assentado na “tradição de auto-tributação”⁸.

Esclarecem Gomes Canotilho e Vital Moreira, que o princípio da legalidade tem por um de seus objetos estabelecer a isonomia e afastar a “arbitrariedade”, que marcou outras épocas⁹, trazendo uma garantia para os contribuintes.

Referem, ainda, os mesmos autores, que o princípio da legalidade fiscal constitui-se em uma das bases do “Estado de direito constitucional”, que exprime a reserva de lei na criação e “definição dos elementos essenciais dos impostos”. Igualmente, referem que tal princípio traz consigo a tipicidade legal, destacando que esta se manifesta na lei no sentido de que “o imposto ser desenhado na lei **de forma suficientemente determinada**, sem margem para desenvolvimento regulamentar nem para discricionariedade administrativa **quanto aos seus elementos essenciais**” (destacamos). Entendemos que esses elementos essenciais¹⁰, enquadram-se no que refere Hart¹¹ ao esclarecer que a determinação legal é relativa, que a lei deve estabelecer “padrões gerais de conduta”, sendo que o fato de a mesma ser aplicada a uma “enorme massa de casos individuais” torna-se inevitável a indeterminabilidade da lei¹².

Logo, encontramos especificamente no n.º 2, do art. 103.º da CRP a exigência de que os

⁸ Nesse sentido refere J. L. Saldanha Sanches. *Manual de direito fiscal*. 2ª ed.. - Coimbra : Coimbra Editora, 2002. Pág. 32.

⁹ J. J. Gomes Canotilho e outro. *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Vol. I, 4ª ed. Coimbra, 2007. Pág. 1088 e após 1091 (no parágrafo abaixo – no corpo do texto). Refere que “o constitucionalismo nasceu para estabelecer o princípio da legalidade nos impostos, pondo fim à arbitrariedade e à discriminação fiscal típicas do Antigo regime”. Sublinhe-se, entretanto, que estes autores rejeitam regulamentos quanto aos elementos elencados no art. 103.º, 2 da CRP.

¹⁰ Acerca dos critérios de essencialidade das matérias, veja-se Jorge Reis Novais, *As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela constituição*. Coimbra : Coimbra, 2003.

¹¹ H. L. A. Hart, *“The Concept of law”*, Oxford : Clarendon, 1963. Pág. 121.

¹² Ao ponto de Ana Paula Dourado, *Tese... cit.*, referir em “inevitabilidade da indeterminação”.

A mesma autora, na mesma obra à pág. 79, faz menção a “*Tatbestand* de garantia”, baseada, obviamente, na doutrina Germânica, quando aborda os elementos essenciais.

Mais adiante, à pág. 486, quando trata da “orientação jurídico-funcional”, refere que: “...reconhece-se que ao legislador não podem ser feitas grandes exigências (para além de estabelecer os fundamentos decisórios de Direito material), no âmbito de áreas muito especializadas e sujeitas a progressos rápidos dos conhecimentos, e a multiformes situações de vida – fala-se a este propósito numa ‘proteção dinâmica de direitos fundamentais’ ”.

Após, ao abordar a questão de se saber se a “vaguidade” das leis colocaria em risco a democracia, que a reserva legal busca tutelar, concluindo que “em geral a vaguidade da lei não é um défice para o Estado de Direito, desde que a lei seja capaz de orientar o comportamento dos seus destinatários, desde que a lei (e por conseguinte quem a aplica) reflecta as razões em que se deveria ter baseado.”.

elementos essenciais do imposto devem vir expressos na lei ¹³, sendo desnecessária uma descrição exaustiva .

De qualquer forma, é claro que o legislador constituinte entendeu necessária esta forte tutela, em defesa da confiança ¹⁴ dos contribuintes.

Destarte, há uma reserva de lei formal, para a instituição dos impostos ¹⁵. Esta reserva de lei, garantida pelo princípio da legalidade, engloba tanto as normas que criam impostos, as normas de incidência *latu sensu* e as normas relativas às garantias dos contribuintes. Face ao âmbito que propomos desenvolver o presente estudo, o que mais nos importa são as normas de incidência, o que por sua vez engloba os pressupostos para a obrigação de pagar impostos, os elementos essenciais do fato gerador ¹⁶, cuja face principal é o fato da vida escolhido pelo legislador como objeto para tributação.

¹³ Assim refere Ana Paula Dourado, *Tese..., cit.*, pág. 35, “a vertente material, no sentido das exigências de densificação da lei fiscal quanto aos elementos essenciais de imposto (...) garantindo um princípio de legalidade substancial”. Mais adiante, págs. 474 – 475, refere, que “... o princípio do Estado de Direito e o princípio democrático exigem que a orientação política quanto aos elementos essenciais dos impostos seja definida por lei parlamentar, sob pena de ausência de constrangimento dos governos (incluindo administração e tribunais), ausência de igualdade e ausência de previsibilidade...”

Também nesse sentido, ao referir ao Princípio da essencialidade na reserva de lei. Ana Paula Dourado. *O princípio da legalidade fiscal na Constituição portuguesa. In Perspectivas Constitucionais. Nos 20 anos da Constituição de 1976.* Coimbra : Coimbra, 1997. Org. Jorge Miranda. Págs. 49 - 97.

Outrossim, essa é a conclusão de J. L. Saldanha Sanches. *Manual... cit.*, pág. 32 - 33 Quando refere que o alcance do princípio da legalidade está contido nos elementos essenciais dos impostos. “Em suma, a decisão todos os aspectos essenciais da norma fiscal, *máxime*, sobre a distribuição do encargos tributários, deverá caber ao parlamento, que mesmo quando delega no executivo a competência para criar impostos – uma vez que estamos perante uma reserva relativa e não perante uma reserva absoluta – devê-lo-á fazer mediante uma autorização legislativa, que pré-determine o conteúdo fundamental da lei a criar.”

A reserva de lei começa assim por abranger a decisão sobre os factos tributáveis – a seleção destes, a partir dos dados sociais que revelem a existência da capacidade contributiva ...” Grifamos.

¹⁴ Nesse sentido J. L. Saldanha Sanches. *A Segurança Jurídica no Estado Social de Direito – Conceitos indeterminados, analogia e retroactividade no direito tributário.* Lisboa : Ministério das Finanças, 1985. Pág. 281 - 282, refere que : “É essa mesma necessidade de tutelar a confiança que” justifica os mandamentos da “constituição (...) portuguesa” que não só sujeita a criação da lei fiscal à “uma rígida tramitação”, “como (...) avança para além disto, na definição prévia dos traços fundamentais do seu conteúdo material”.

¹⁵ José Casalta Nabais. *O Dever..., cit.*, págs. 351 - 352, refere: “...o princípio da legalidade no seu vector de reserva de lei formal, ou seja, enquanto necessidade de intervenção de um determinado órgão de soberania (o parlamento) através de uma dada forma de actos jurídico-públicos (a lei formal) ...”. Ressaltando o prisma garantístico da legalidade Págs. 343, 344 e 347.

Refere Ana Paula Dourado, *Tese..., cit.*, pág. 20, “a indeterminação só põe em causa a reserva de lei e o Estado de Direito, se for muito elevada.”

¹⁶ Nas palavras de José Casalta Nabais. *O Dever..., cit.*, págs. 361/62, as normas de incidência traduzem “todos os

Ou seja, entendemos que não basta que o imposto seja criado por lei, por força do princípio da legalidade, mas é necessário que sua substância também venha expressa na lei, sendo essa legalidade substancial decorrente do princípio da determinabilidade ¹⁷.

Destarte, note-se que o princípio da legalidade está, hoje em dia, muito ligado ao princípio da determinação, quando falamos em elementos essenciais, em densificação suficiente, estes decorrem do princípio da determinação, que “não substitui” o princípio da legalidade “mas quantifica-o”, sendo que “a determinação pode ser ordenada como um elemento – o elemento quantitativo – da tipicidade.” ¹⁸. Conseqüentemente, como se verá adiante, mas desde já podemos adiantar, o princípio da tipicidade dos impostos acaba por ser diretamente moldado pelo princípio da determinabilidade, o que é inevitável, por ser uma faceta material do princípio da legalidade, que está em claro contato com o princípio da determinabilidade.

Assim, como explicam Coleman e Leiter, haverá uma determinação suficiente no momento em que da lei, da conjugação dos argumentos legais, seja possível justificar as decisões tomadas. ¹⁹, sendo que, pelo que podemos perceber, consideram a lei em seu sentido *latu sensu*.

Com efeito e sendo obrigação das pessoas comportarem-se de acordo com a lei, a indeterminação legal e a abertura dos tipos possuem limites, que são as garantias concretizadas pelos elementos essenciais, os quais podem ser atendidos até mesmo com a utilização de “casos típicos ou paradigma” ²⁰.

pressupostos de cuja conjugação resulta o nascimento da obrigação de pagar o imposto e, bem assim, os elementos da mesma obrigação, o que a reconduz à definição normativa:” principalmente “do facto ou situação que dá origem ao imposto (pressuposto de facto, facto gerador ou facto tributário)”

¹⁷ J. J. Gomes Canotilho, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Coimbra : Almedina, 2002. Págs. 371 e 372. Sublinhe-se, todavia, como destaca Jose Casalta Nabais. *Dever..., cit.*, pág. 377, que “o princípio da determinabilidade não se confunde com um suposto dever de pormenorizar o mais possível ou de otimizar a pormenorização da disciplina dos impostos uma vez que quanto mais o legislador tenta pormenorizar, maiores lacunas acaba por originar relativamente aos aspectos que ficam à margem dessa disciplina” Destacamos.

¹⁸ Como refere Ana Paula Dourado. *Tese..., cit.*, pág. 232.

¹⁹ Jules L. Coleman e Brian Leiter. *Determinacy, Objectivity, and Authority*, Law and interpretation, Essays in legal philosophy, Oxford, New York, 1997. Págs. 235 e ss.

²⁰ Como refere Ana Paula Dourado. *Tese..., cit.*, pág. 325. “Assim, e tendo desde já em conta a inevitabilidade de alguma

De tal modo, o princípio da legalidade mostra-se como uma garantia aos contribuintes contra as ingerências do poder, no momento em que, mesmo nas densificações dos conceitos indeterminados, ou dos tipos abertos, que a administração fiscal, bem como os tribunais venham a fazer, ou que em determinadas situações estejam autorizadas a fazer ²¹, estarão sempre presos aos contornos colocados pelo legislador.

Sublinhe-se, desde já, em que pese será abaixo demonstrado, que não concordamos com o entendimento de Alberto Xavier ²² no que concerne às dimensões que o mesmo dá aos princípios da legalidade, bem como da tipicidade, pois atualmente os mesmos possuem outros contornos. Não concordamos com a reserva absoluta de lei que refere o autor, defendendo que a lei formal deva trazer todos os elementos da tributação, pois atualmente a massificação das relações tributárias impossibilita e repele a Teorização introduzida pelo mesmo. Todavia, voltaremos a essa questão mais adiante.

indeterminação legal, digamos que, considerada isoladamente, a reserva de lei fiscal postula leis determinadas, no sentido em que os casos típicos ou paradigma devem estar previstos na lei, de forma que a aplicação da lei a todos os casos semelhantes, seja feita através do conjunto de argumentos legais.”

A mesma autora às págs. 69 - 70, refere que: “Isto é, a democracia não é incompatível com a indeterminação legal, mas é incompatível com a indeterminação legal muito elevada e generalizadora (e se não estiverem asseguradas a previsibilidade, a estabilidade, a estabilidade e a fundamentação racional da decisão), porque ela pressupõe que sejam as legislaturas eleitas que formam juízos, os aprovam e os vêem seguidos pelos tribunais – caso contrário estaremos perante decisões contrárias e ditatoriais

²¹ Seja através de regulamentos/circulares, que tem por objeto clarear conceitos utilizados na legislação. Desde que estes não sejam ilegais, ou inconstitucionais, como refere J. L. Saldanha Sanches, *Manual...*, cit., pág. 42 - 44, sendo, por conseguinte, vinculantes.

²² Alberto Xavier, *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1978. Págs. 18, 36/37, refere que: “no Direito Tributário sempre se entendeu ser de tal modo intensa a intervenção na propriedade dos particulares em que os tributos se traduzem, que se reputou indispensável rodear tal intervenção das garantias da lei formal”, falando-se então da reserva absoluta de lei, de modo “que essa mesma lei disciplinasse os atos do poder administrativo de uma forma tão completa que a expressão da justiça estivesse por inteiro contida nos termos da lei, com exclusão de qualquer margem de arbítrio dos órgãos de aplicação do direito.” Pelo que, “a lei, mesmo em sentido material, deve conter não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério da decisão no caso concreto”

Prosseguindo à pág. 38, refere que “A regra constitucional de reserva absoluta representa, pois, um duplo ditame: ao legislador e ao órgão de aplicação do direito. Ao primeiro, enquanto o obriga – sob pena de inconstitucionalidade – a formular os comandos legislativos em matéria tributária em termos de rigorosa reserva absoluta. Ao segundo, por excluir o subjetivismo na aplicação da lei, a criação judicial ou administrativa do Direito Tributário, o que envolve, de um lado, proibição da analogia e de outro, a proibição da discricionariedade”. Destacamos. O que atualmente já não possui fundamento, face ao avanço da doutrina. Para uma análise atual do Princípio da Legalidade, *vide* Ana Paula Dourado. *Tese...*, cit.

Isso, por conseguinte, significa que entendemos possível e necessária a densificação dos conceitos jurídicos indeterminados, ou dos tipos abertos, pela administração fiscal, bem como o controle pelos tribunais, sem se cogitar em inconstitucionalidade ²³. Em outras palavras, entendemos que essa reserva absoluta de lei recai somente sobre os elementos essenciais dos impostos, quanto à escolha das manifestações de capacidade contributiva que serão objeto do imposto, sendo a densificação outra questão, mas que não ofende esse vetor ²⁴, devendo a lei ter uma “densidade suficiente” ²⁵.

No entanto, destacamos que entendemos que a definição dos fatos geradores de impostos, leia-se elementos essenciais, que não for efetuada através de lei, mas por decisão da administração tributária, ou dos tribunais, acabará por ofender a competência da assembleia da república, prevista no art. 165.º, “i” da CRP, a quem compete exclusivamente a criação de impostos, tratando-se de uma reserva absoluta de lei ²⁶ quanto aos elementos essenciais.

Veja-se aqui o que diz Maria Fernanda Paula, indo diretamente ao ponto central, quando refere que “A violação da reserva de lei começará onde a linguagem normativa permitir a total manipulação do conceito para fins incontroláveis e onde for impossível uma percepção da descrição legal pelos seus destinatários” ²⁷. Logo, não teremos uma densidade suficiente, quando houver a

²³ Refere Ana Paula Dourado. *Tese...*, *cit.*, págs. 683-684. “Na perspectiva constitucional, também vimos que o entendimento actual da reserva de lei fiscal (do *Tatbestand* de garantia) e da distribuição entre Parlamento Governo e administração não se opõe a tal indeterminação nem a desenvolvimentos regulamentares e eventualmente judiciais da lei. Se a lei fiscal é indeterminada, se os seus pressupostos e conteúdo não são formulados de modo suficientemente claro, de tal forma que o sujeito passivo não reconhece imediatamente, a partir dela a situação jurídica, não podendo assim orientar a sua conduta por ela, então há um lugar importante para os regulamentos ou circulares tipificantes.”

²⁴ Entendemos que isso não ofende o “sentido histórico da reserva parlamentar da lei fiscal, que arranca originariamente da ideia de *autotributação*, isto é, de imposição fiscal só poder ser determinada pelos próprios cidadãos através de seus representantes no parlamento”, referido por J.J. Gomes Canotilho e Vital Moreira. *op. cit.*, Págs. 1091/1092, pois há uma clara necessidade de conciliação, de um diálogo entre os princípios da constituição fiscal, *via gratia*, com o princípio da igualdade, e, ademais, uma eventual densificação efetuada pela administração fiscal, vinculada ao governo, que é eleito pelo povo, ou seja, que está lá representando os interesses do povo, também representando uma outra manifestação da autotributação.

²⁵ Como destaca Jorge Reis Novais. *op. cit.*, págs. 769 - 770.

²⁶ Como salienta com propriedade J. J. Gomes Canotilho, Vital Moreira. *op. cit.* págs. 205 e 206. Anotação ao art. 2º da CRP essa “reserva de lei em matéria de criação de impostos” entre outras garantias “constitui o cerne do Estado de direito democrático (...) a *proteção dos cidadãos contra a prepotência, o arbitrio e a injustiça* (especialmente por parte do Estado)” sendo uma garantia dos cidadãos, destaca Antônio Marcos. *O Direito dos Contribuintes à Segurança Jurídica*. Porto : 1997. Pág. 49, ao referir que “A lei como expressão da vontade geral, à qual os cidadãos devem obediência, é a verdadeira garantia da segurança dos cidadãos.”

²⁷ Maria Fernanda Palma, *Direito Penal, Parte Geral*, Lisboa, 1994. Pág. 98.

utilização de conceitos muito indeterminados, que permitam que isso ocorra, havendo afronta ao princípio da legalidade.

Destarte, conclui-se que o princípio da legalidade fiscal possui especial relevância em matéria tributária, de forma a garantir a interdependência dos poderes, havendo uma reserva absoluta de lei quanto à determinação dos elementos essenciais²⁸ que constituem o imposto, trazendo consigo uma “reserva material ou contéudística de lei”²⁹. Logo, a observância da constituição tem como uma de suas conseqüências buscar dar maior segurança jurídica³⁰ para os contribuintes, não sendo possível a cobrança de qualquer imposto que não tenha seus elementos essenciais descritos na lei, estando na determinação a grande chave da evolução doutrinal em relação ao princípio da legalidade.

3.2. Princípio tipicidade tributária

É cediço que tipicidade surge no direito fiscal como forma de materializar a garantia de defesa dos contribuintes frente à administração tributária³¹. Que, em um primeiro momento, era vista somente pela sua vertente fechada³², altura em que se entendia que a lei deveria conter todas as situações

²⁸ Nesse ponto, importante é a referência trazida por J. L. Saldanha Sanches. *Manual...*, cit., pág. 33, ao acórdão do Tribunal Constitucional n.º 504/98, após confirmado no AcTC n.º 63/2001, no sentido de que “só constituem a *reserva de lei* mencionada na alínea i) do n.º 1 do citado artigo 168.º (hoje 165.º) a *criação de impostos*, que abarca a <<criação e a definição dos elementos essenciais daquelas receitas, unilateralmente impostas, que hão-de custear o financiamento em geral das despesas públicas (dir-se-á: das despesas gerais), e hão-de ser repartidas pela generalidade dos contribuintes de harmonia com os critérios genericamente apontados nos artigos 106.º e 107.º da Constituição da República Portuguesa>>”.

²⁹ Como refere José Caslta Nabais. *O Dever...*, cit., pág. 352. O mesmo refere à págs. 354, que os elementos essenciais são “... relativamente ao objecto do imposto, ao sujeito do imposto, à matéria colectável e ao montante do imposto ...”.

³⁰ Como refere Ana Paula Dourado. *Tese...*, cit., pág. 137. “O princípio da legalidade fiscal exige que as leis (leis parlamentares ou decretos-leis autorizados) sejam suficientemente determinados de modo que os particulares possam entender e prever as actuações da administração tributária.”

³¹ Alberto Xavier, *Os princípios...*, cit., págs. 69/70.

³² Que subentendia uma “valoração definitiva da realidade”. Nesse sentido Alberto Xavier. *Conceito e natureza do acto tributário*, Coimbra, 1972. Pág. 326 (pp. 309 e ss.). e *Os princípios...*, cit., págs. 87 e 92. Referindo que: “A tipicidade do Direito Tributário é, pois, segundo certa terminologia, uma *tipicidade fechada*: contém em si todos os elementos para a valoração dos fatos e produção dos efeitos, sem carecer de qualquer recurso a elementos a ela estranhos e sem tolerar qualquer valoração que se substitua ou acresça à contida no tipo legal. *Nullum tributum sine lege* é brocardo que igualmente exprime o imperativo de que todos os elementos necessários à tributação do caso concreto se contenham e apenas se contenham na lei.” Destacamos.

de incidência do tributo, sem nenhuma margem de aplicação, ou adequação ao caso concreto ³³ não referido expressamente na lei, a qual deveria conter tanto o fundamento para a cobrança, como o critério para decidir acerca de sua incidência, ou não, sem nenhuma margem de apreciação, seja da administração fiscal, seja pelos tribunais.

Atualmente, esse não é o entendimento da melhor doutrina ³⁴, que, em que pese reconheça que a tipicidade é a melhor técnica para “garantir a legalidade substancial”, afastando qualquer outra forma de regulação quanto aos elementos essenciais dos impostos, mas repelindo a tipicidade fechada. Entendendo que no tipo descrito na lei deverão estar contidos todos os elementos essenciais do imposto, com proibição de discricionariedade e de regulamentos independentes, quanto à determinação daqueles que são entendidos como elementos essenciais do imposto, exigindo para os elementos do tipo do imposto um regime de exclusividade de lei ³⁵. Trata-se da chamada “reserva material ou conteudística da lei fiscal” que busca manter nas mãos do legislador os elementos essenciais dos impostos ³⁶.

Logo, pode-se dizer que o princípio da tipicidade é consequência do princípio da legalidade esculpido na Constituição, andando ambos associados ³⁷, sendo aquele a “vertente material” deste, estando interligados ³⁸.

Assim, ainda temos no princípio da tipicidade como o melhor instrumento de concretização do princípio da legalidade, todavia afastando-se da sua vertente fechada, fazendo com

³³ Nesse sentido, Alberto Xavier. *Os princípios..., cit.*, págs. 61-622, calcado nos ensinamentos de H. H. S. Spanner, refere que a tipicidade funcionaria “como um imperativo dirigido ao legislador”, ao impor “que as normas instituidoras de tributos devam ser formuladas de modo tão claro e inequívoco, que o seu conteúdo, fim e âmbito sejam tão determinados e delimitados que o contribuinte possa prever e medir objetivamente o encargo que para si representa o tributo” Destaquei.

³⁴ Nessa sentido veja-se, já em 1985, J. L. Saldanha Sanches. *A Segurança jurídica..., cit.*, José Casalta Nabais. *Direito Fiscal*. 2.^a ed., Coimbra : Almedina, 2003, e agora Ana Paula Dourado, *Tese..., cit.*, de forma a não deixar dúvidas.

³⁵ Ana Paula Dourado. *O princípio..., cit.*, págs. 440 e 445. No mesmo sentido, quanto a técnica mais adequada, Alberto Xavier, *Conceito..., cit.*, págs 309, 310 e 338, este autor somente quanto a ser a melhor técnica, haja vista seu entendimento acima referido, no sentido da tipicidade fechada; Soares Martinez, Pedro Soares, *Direito Fiscal*, 10.^a ed. Coimbra, Almedina. 2003, pág. 108; Jorge Miranda, *A Competência legislativa no domínio dos impostos e as chamadas receitas para fiscais*. RFDUL, vol. XXIX, 1988, págs. 16 e 17; Nuno Sá Gomes, *Lições de Direito Fiscal*, vol. II, Lisboa, 1985, págs. 34 - 37; Casalta Nabais, *Contratos fiscais : Reflexões acerca da sua admissibilidade*. Coimbra, Coimbra, 1994, pág. 221.

³⁶ José Casalta Nabais. *O Dever..., cit.*, Pág. 355.

³⁷ Ana Paula Dourado. *O princípio..., cit.*, Pág. 440.

³⁸ Ana Paula Dourado. *Tese..., cit.*, pág. 226 e ss. e 286

que a lei não necessite ser mudada constantemente para conseguir acompanhar as inevitáveis mudanças sociais. Pois, com uma tipicidade que deixe clara, que de certeza das situações da vida que o legislador considera como revelação de capacidade contributiva, pelo que deseja tributar, deixando as especificações, o trabalho de densificação ³⁹ do tipo para a administração fiscal ⁴⁰ e para os tribunais, teremos uma legislação mais estável e eficaz. Ou seja, esse é o trabalho exigido do legislador, que não pode deixar, face ao princípio da legalidade, à administração tributária, ou aos tribunais a determinação do objeto do imposto, mas somente a tarefa de identificação das suas revelações, afastando, dessa forma, a evasão fiscal, que é provocada com tipificações fechadas e taxativas.

De outro prisma, veja-se que a utilização da tipicidade fechada é contrária aos próprios fins dos impostos, que é a arrecadação para suportar as despesas do estado, pois a tipicidade fechada convida à evitação e a facilita, impedindo o funcionamento com o efeito desejado da norma tributária, que é a arrecadação conforme a manifestação da capacidade contributiva.

Obviamente, todavia, que a indeterminação possui um limite, não sendo possível a criação de impostos com tipos totalmente abertos, com conceitos muito indeterminados. Sempre deverá o legislador trabalhar com tipos determináveis, mormente por ter imputado ao contribuinte “como dever de conduta, a obrigação de proceder à aplicação da lei” ⁴¹, que, com efeito, tem o direito de ter em mãos critérios claros e seguros para planear seus atos com a devida segurança jurídica imanente ao estado de direito.

³⁹ Veja-se que com isso não há uma intervenção nas esferas de competências dos poderes, como refere Ana Paula Dourado, *Tese...*, cit., pág. 24, ao citar M. Antonietta Grippa Salvetti, *Riserva di legge...* Pág. 9, : “A *ratio* da reserva de lei deve ser objecto de ‘uma leitura articulada’, em que a ‘originária estrutura garantística e democrática’ dá lugar ‘à função de coordenação na economia das relações entre parlamento e executivo, dirigida ao correcto funcionamento dos mecanismos institucionais”.

Mais adiante à pág. 329, refere: “o princípio da tipicidade fiscal não é violado nesse momento, desde que a orientação política quanto aos elementos essenciais do imposto seja dada pelo Parlamento, e o Governo-legislador concretize as autorizações parlamentares quanto a esses elementos essenciais, de forma que, a partir daí a carga fiscal seja previsível e (quase) calculável...”.

⁴⁰ Para um tratamento mais profundo das funções e natureza das orientações da Administração Tributária, vide J. L. Saldanha Sanches. *A quantificação da obrigação tributária – Deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*. Lisboa, 1995, Cáp. III. Em literatura estrangeira vide: Adriano Di Pietro. “*I Regolamenti, le Circolari e le Altre Norme Amministrative per l’Applicazione della Legge Tributaria*”, in Amatucci. Direção de Andréa Amatucci. *Tratatto di Diritto Tributario*, v. I. Padova : 1994.

⁴¹ J. L. Saldanha. Sanches. *Os Limites do Planeamento Fiscal – Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*. Coimbra : Coimbra, 2006. Pág. 38.

Assim, qualquer previsão normativa atinente à impostos, deve de trabalhar com conceitos que possibilitem a identificação clara do fato gerador do imposto ⁴², devem ser tão densas o quanto possível ⁴³, cabendo à administração fiscal e aos tribunais, através de uma jurisprudência constante, o gradual fechamento, densificação dos tipos, identificando as situações da vida que estão sob o seu alcance ⁴⁴.

Note-se, que o princípio da tipicidade deve estabelecer um diálogo com outros princípios estruturantes do direito tributário, como o princípio da igualdade e da capacidade contributiva, por exemplo, pelo que, como temos tentado demonstrar e o faremos até o fim do presente estudo, com a utilização de tipos adequadamente abertos, nos termos que já referimos, haverá uma maior harmonização dos princípios, bem como se alcançará os objetivos de arrecadação, da forma mais equânime possível.

Atualmente, é fato incontroverso, que a relação contribuinte-fisco é de massa, bem como que a cada dia surgem novos fatos jurídicos oriundos da constante mutação social e dos fenômenos que revelam capacidade contributiva, que podem, ou não estar englobadas no fato da vida escolhido pelo legislador, em sua reserva de lei, como objeto do imposto. Assim, perante fatos concretos é que se deverá verificar a incidência do imposto, momento em que essa tipificação também poderá ser efetuada pela administração fiscal e pelos tribunais, através de decisões reiteradas, o que será fator de segurança jurídica, ao garantir uma uniformidade de decisões ⁴⁵.

⁴² Antônio Marcos. *op. cit.*, pág. 383, refere-se ao “núcleo central” e 485.

⁴³ No sentido que refere J. M. Sérvulo Correa. *Legalidade e autonomia contratual nos contratos administrativos*. Coimbra, Almedina, 1987. Pág. 243, “não pode[endo] o legislador limitar-se a emitir directivas genéricas, tendo que estabelecer com necessária precisão a respectiva disciplina directa antes que se torne possível a intervenção do Governo no exercício do poder regulamentar” Destacamos.

⁴⁴ Também com este entendimento. Ana Paula Dourado. *Tese..., cit.*, pág. 478.

⁴⁵ Veja-se o que refere J. L. Saldanha Sanches. *Manual..., cit.*, pág. 42: “... uma orientação administrativa (circular ou ofício) em que esta define, em termos gerais e com eficácia interna, o comportamento a adotar perante os casos concretos: i. é. se na esfera jurídica do contribuinte se verificar a situação A, então o efeito jurídico é X.”

“Estas orientações administrativas, sob forma de circulares ou sob outras formas, são uma interpretação da lei fiscal e um instrumento unificador das decisões, necessariamente descentralizadas, da administração e têm a sua função específica no processo de massa que constitui o processo fiscal, como tentativa de conciliação da decisão descentralizada e da definitividade dos actos tributários, mesmo quando praticados na base da pirâmide administrativa fiscal.”

Note-se, todavia, e faça-se já o parêntese, que a eventual tipificação por parte dos tribunais não possui o mesmo fundamento de massificação das relações tributárias, que sustenta a tipificação administrativa, mas sim “por razões de uma interpretação uniforme, igualdade na aplicação e, em última análise, segurança jurídica” ⁴⁶.

Continuando, face esta relação massificada, a tipicidade no direito tributário é vista como uma forma de garantia dos contribuintes, com o escopo de dar-lhe instrumentos que possibilitem prever e calcular suficientemente o imposto de forma antecipada, independentemente de casos individuais, para que possa conscientemente fazer escolhas ciente do que deverá ao estado. Todavia, também não deverá servir-lhe como instrumento para a fraude à lei fiscal ⁴⁷, o que é facilmente feito quando estamos diante de tipos fechados, por isso, como refere Paul Kirchhof, a legislação fiscal deve ser “generalizadora, tipificadora e globalizante” ⁴⁸.

Assim, a correta utilização da tipicidade é instrumento complementar das cláusulas gerais anti-abuso, pois enquanto essas são utilizadas em casos individuais, os tipos abertos possibilitam o seu efetivo alcance, sem a necessidade de quebra na sistematicidade legal.

Logo, relembre-se aqui o que se referiu quando da análise do princípio da legalidade, da influência exercida pelo princípio da determinação, o que acabará por refletir no princípio da tipicidade ⁴⁹, como vertente materializadora do princípio da legalidade, pelo que a tipologia fechada não possui mais lugar, eis que não condiz com o estágio atual do direito fiscal, sendo que “a determinação está associada à tipicidade fiscal, mas no mesmo sentido em que é tratada pela teoria da essencialidade, ou seja, num sentido de legalidade substancial” ⁵⁰.

⁴⁶ Nesses termos fundamenta Ana Paula Dourado. *Tese...*, *cit.* pág. 739.

⁴⁷ No exato sentido utilizado por J. L. Saldanha Sanches. *Os Limites...*, *cit.*, pág. 22.

⁴⁸ Paul Kirchhof. *Der Grundrechtsschutz des Steuerpflichtigen, Zur Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts im vergangenen Jahrzehnt, AÖr*, 2003. Apud. Ana Paula Dourado, *Tese...* *cit.*, Pág. 334.

⁴⁹ Isso, ao ponto de Ana Paula Dourado. *Tese...*, *cit.*, pág. 285, concluir que: “O conteúdo da reserva de lei fiscal deve ser consagrado de forma clara e tanto quanto possível determinada, de forma que os resultados da sua aplicação pela administração e tribunais sejam previsíveis (o princípio da determinação é o elemento quantitativo do *Tatbestand* de garantia).” Destacamos.

⁵⁰ Para uma análise profunda acerca do “princípio da tipicidade fiscal e a determinação da lei”, veja-se Ana Paula Dourado.

O princípio da determinação imprime no texto legal a ordem de que este deve trazer suficientemente os elementos essenciais dos impostos, assegurando a previsibilidade, logo modelando a tipificação ⁵¹ e assim tutelando o sujeito passivo em dois aspectos, primeiro ao limitar a atuação governamental e, segundo, ao possibilitar uma antevisão do que será objeto do imposto, ou não.

Portanto, a tipicidade deve permitir uma correta e tranqüila adequação dos fatos novos da vida à previsão legal já existente, com uma redação clara, estável e abrangente do que for considerado essencial pelo legislador, permitindo o financiamento do estado, com a contribuição de todos os titulares dos fatos jurídicos eleitos pelo legislador para a tributação, como manifestação de capacidade contributiva.

Concluindo, entendemos que a tipicidade deverá sempre estar limitada as questões essenciais do imposto, com a utilização de tipos adequadamente abertos, no limite da “densidade exigível” ⁵², de forma a evitar-se uma elevada densidade da lei fiscal, o que inevitavelmente caminha para uma tipicidade fechada, a qual não é recomendada, como se referiu. A densificação deverá ser

Tese..., cit., Capítulo IV – pág. 314 e ss. Citação da pág. 321. A autora refere, também, à pág. 343, que a “essencialidade identifica-se parcialmente com o princípio da determinação”.

⁵¹ Ao referir acerca do princípio da determinação, “como elemento quantitativo do *Tatbestand* de garantia”, Ana Paula Dourado. *Tese..., cit.*, págs. 323-324, refere que: “Ele obriga o legislador, no sentido em que este deve tornar previsíveis as conseqüências jurídicas do caso concreto (o princípio da determinação assegura a previsibilidade). Ou seja, seguindo Timothy Endicott, *Vagueness in law*, New York, 2003, se uma comunidade ou, mais especificamente, uma matéria forem disciplinados por lei, esta se for determinada, constitui um constrangimento para a actuação governamental (opondo-se à actuação ditatorial), assegura o tratamento igualitário de casos semelhantes devido à sua generalidade, e assegura ainda a previsibilidade das decisões governamentais (incluindo as administrativas e as judiciais), porque disciplina os direitos e obrigações dos cidadãos.

Mais adiante, destaca que, à pág. 348, que: “A teoria da essencialidade exige uma determinação suficiente, proibindo tendencialmente a concessão de discricionariedade e limitando também tendencialmente a utilização de conceitos jurídicos muito indeterminados, mas ao contrário do que alguns críticos podem fazer crer, não impede a utilização destes, tal como não impede o desenvolvimento normativo de certas matérias pela administração, ou seja, uma repartição de poderes decisórios e de concretização entre o Parlamento, Governo-legislador e administração.” Destacamos.

⁵² Nesse ponto voltamos a citar J. L. Saldanha Sanches. *Manual..., cit.*, pág. 86., que refere que: “... o princípio da legalidade fiscal, que se deve concretizar na produção de leis com a densidade exigível para balizar e tornar controlável a decisão administrativa (a qual tem que procurar a sua habilitação específica em sede de lei da assembléia ou lei autorizada, com uma autorização que define previamente os aspectos centrais da relação jurídico tributária, com a conseqüente previsibilidade e calculabilidade do imposto. O que implica que mesmo no caso de utilização de conceitos indeterminados que se verifique uma progressiva concretização pela prática administrativa e pelo controlo judicial da sua utilização, ganhando aqui especial importância a fundamentação das decisões administrativas, como condição indispensável para um exercício efectivo do controlo judicial das decisões da Administração.”.

tarefa administrativa, sendo controlada pelos tribunais, sempre que houver dúvidas acerca da aplicação ou não do conceito indeterminado ⁵³, ou do tipo aberto.

A tipicidade deve ser vista como um “princípio-garantia” ao trazer todos os elementos essenciais do imposto, que serão escolhidos pelo parlamento, de modo “suficientemente determinado”, como bem resume Ana Paula Dourado: “com um núcleo estável, mas com fronteiras fluidas” ⁵⁴, sendo capaz, assim, de alcançar novas situações que surjam, sem necessidade de constante mudança de seu núcleo, pois através de um pensamento tipológico ⁵⁵ (em que pese toda a discussão doutrinária acerca desse método), com uma aplicação tipificante ⁵⁶ dos tipos abertos pela administração (tipificação administrativa ⁵⁷), que nada mais é do que a densificação tantas vezes referida, tudo sob o controle dos tribunais (não entraremos aqui na questão da extensão desse controle, face ao âmbito desse estudo, nomeadamente na questão da defensabilidade do entendimento administrativo), é claro, podendo-se, desta forma, alcançar novas situações da vida, promovendo assim a igualdade, face as correspondentes manifestações de capacidade contributiva.

4. PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

⁵³ Quanto a isso ocorre, diz Ana Paula Dourado. *Tese..., cit.*, à pág. 495, que: “A última palavra é da competência do juiz e não da administração.” Contudo, salienta, às fls. 498 e 499, que “a tipificação dos tribunais quanto às normas de determinação e quantificação da matéria tributável é tendencialmente subsidiária...”, pois “... a conformação administrativa, *maxime* no âmbito do Direito Fiscal, por estar orientada para actos-massa, para a aplicação da lei no futuro e para domínios de actuação no seu conjunto, tem preferência sobre a dos tribunais, cujo procedimento está orientado para o caso concreto.”

⁵⁴ Ana Paula Dourado. *Tese..., cit.*, Pág. 323 e 534.

⁵⁵ Acerca do “tipo como instrumento hermenêutico: o pensamento tipológico ou o método de comparação de tipos, veja-se Ana Paula Dourado. *Tese..., cit.*, págs. 542 e ss., que à fl. 546, ao citar Artur Kaufmann. “Analogie and ‘Natur der Sache’, Zugleich ein Beitrag zur Lehre vom Typus”, Vor der Juristischen Studiengesellschaft in Karlsruhe am 22, April 1964, Juristische Studien Gesellschaft, Schriftenreihe Heft 65/66”, Karlsruhe, 1965., refere: “Na perspectiva de Kaufmann toda a aplicação do Direito implica o pensamento tipológico, um pouco ao estilo anglo-saxónico do case law. E a identificação do tipo que corresponde ao núcleo da disposição a interpretar mais não é do que a identificação da ratio legis”.

A autora, ao final do capítulo – págs. 555 - 556 - refere, *com o que concordamos em gênero número e grau*, que: “tendo em conta o princípio da legalidade e os limites à interpretação admissível da lei fiscal, **o pensamento tipológico** interessa-nos para **densificar os tipos legais** abertos e não para abrir *Tatbestände* fechados, que se afastaram de tipos empíricos. Se este afastamento for indesejável, cabe ao legislador tornar a aproximar ambos.”. Grifamos.

⁵⁶ Para uma visão profunda acerca da aplicação tipificante, veja-se Ana Paula Dourado. *Tese..., cit.*, pág. 626 e ss.

⁵⁷ O que também tem a função de prevenir a elisão fiscal, sendo esse um dos argumentos utilizados por Josef Isensee. *in Die typisierende Verwaltung, Gesetzvollzug im Massenverfahren am Beispiel der typisierenden Betrachtungsweise der Steuerrechts*, Berlin, 1976. para defender a tipificação administrativa. Apud Ana Paula Dourado. *Tese..., cit.*, pág. 632.

4.1. Segurança jurídica como direito subjetivo

Antes de chegarmos à idéia de segurança jurídica como direito subjetivo ⁵⁸, é forçoso referir-se que a segurança em sentido amplo, constitui um dos anseios principais do homem, seja no sentido de segurança pessoal, familiar, financeira, estando, obviamente, a segurança jurídica entre essas preocupações.

Essa busca pela segurança, que é ameaçada em diversos setores da vida do homem, seja pela natureza, em caso de catástrofes, seja pelas tecnologias da informação, em caso de quebra de sigilos e perda da privacidade, mostra-se especialmente importante no campo jurídico, haja vista que todos somos, de forma tácita, desde que vivemos em sociedade, signatários do “Contrato Social” que nos rege, e, por força da democracia, somos representados – nos Parlamentos e no Executivo – para que as normas integrantes desse “Contrato Social” que rege nossas vidas sejam elaboradas, mantidas, ou modificadas, consoante nossos interesses.

Assim, foi com o surgimento do Estado de Direito, baseado na soberania popular, que a segurança jurídica adquire contornos próprios, fazendo com que tenhamos a positivação de diversos direitos fundamentais, sendo decisiva para a realização da justiça ⁵⁹ e se consubstanciando como um direito fundamental do homem ⁶⁰.

Evidentemente, a segurança jurídica necessita de uma via formal, a lei, para que possa por todos ser visualizada e daí possam ser verificado seu alcance e conseqüências na vida de todos. Assim, é necessário que tenhamos alguma segurança quanto aos mandamentos da lei, de forma que não estejamos à mercê de decisões de alguns poucos, que saibamos os critérios e parâmetros que são utilizados para

⁵⁸ J. J. Gomes Canotilho, *Direito Constitucional...*, cit., págs. 534 e ss. destaca que “estamos perante um direito subjetivo quando o titular de um direito tem, face ao seu destinatário, o direito a um determinado acto e este último tem o dever de, perante o primeiro, praticar esse acto.”

⁵⁹ Aqui referida em sentido amplo, alheia a discussão filosófica de sua conformação.

⁶⁰ Nesse sentido Antônio Marcos. *op. cit.*, págs. 42, 53 e ss. e 84.

que sejam tomadas decisões, mostrando-se a segurança, no caso jurídica, como um bem inseparável a ser tutelado pelo Direito, porque, pergunta-se, para que o Direito senão para dar segurança às pessoas em todas as relações que vivem?

Nesse sentido, uma das facetas da segurança jurídica é como defesa dos cidadãos contra uma eventual atividade arbitrária do Estado ⁶¹, face à necessária adequação da conduta dos agentes do estado à lei, decorrente, por sua vez, do princípio da legalidade, garantindo aos cidadãos a liberdade, a igualdade e a segurança, direitos previstos constitucionalmente.

Assim, a segurança jurídica é ínsita ao Estado Democrático de Direito, como forma de dar proteção aos cidadãos “contra a prepotência, o arbítrio e a injustiça (especialmente por parte do próprio Estado)” ⁶², eis o motivo preponderante para considerar-se a segurança jurídica como direito fundamental dos cidadãos e, conseqüentemente, dos contribuintes à certeza na tributação, fruto da segurança jurídica e da legalidade tributária ⁶³.

Dessa forma, sendo a segurança jurídica um direito fundamental e “inerente à idéia de direito”, impõe-se à própria constituição formal dos estados de direito democrático, estando em um nível “supra estatal”, “suprapositivo”, pelo que indiferente se referido expressamente ou não nas constituições dos estados democráticos de direito ⁶⁴.

Assim, o fato de não encontrarmos na Constituição da República Portuguesa menção expressa à segurança jurídica não implica concluir que a mesma esteja afastada do rol de direitos dos cidadãos portugueses, já que o princípio da segurança jurídica, como expressão do estado de direito, integra tacitamente o art. 2º, que prescreve que “a República Portuguesa é um Estado de direito democrático”. Esse princípio, como o tem afirmado repetidas vezes o Tribunal Constitucional, tem ínsita a idéia de segurança e de certeza da ordem jurídica ⁶⁵.

⁶¹ Nesse sentido: J. L. Saldanha Sanches. *A Segurança Jurídica...*, cit., pág. 283 e 307.

⁶² J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira. *op. cit.*, pág. 63.

⁶³ António Marcos. *op. cit.*, págs. 27 - 28.

⁶⁴ Nesse sentido. António Marcos. *op. cit.*, págs. 110 e ss, 115 e ss.

⁶⁵ Conforme refere José Casalta Nabais. *O Dever...*, cit., pág. 395 e 420.

Conclui-se, dessa forma, que há um princípio da segurança jurídica que é um princípio geral do Direito e do Estado Democrático de Direito, enquanto aquele tem como um dos motivos de sua existência a segurança jurídica, este tem como um dos principais objetivos dar segurança às pessoas que estão sob o seu abrigo, sendo, portanto, a segurança jurídica inerente tanto ao Direito, quanto ao Estado Democrático de Direito.

Logo, sendo a segurança jurídica um princípio, pelo que uma norma jurídica ⁶⁶ que está acima da letra da lei, deve ter os valores que tutela sempre observados quando da criação e interpretação da dessa.

Observe-se, também, que os princípios coexistem e não se excluem, como ocorre entre leis conflitantes, pois os princípios mesmo quando conflitantes, ou aparentemente conflitantes entre si, não se anulam, somente afastam a incidência, ou diminuem a intensidade um do outro, de acordo com o bem jurídico de maior valor para o estado democrático de direito, tendo-se em conta a situação e os interesses envolvidos.

Se tivéssemos um sistema tributário somente calcado na lei, sem a necessária intervenção do princípio da segurança jurídica como vetor orientador da norma que se extrai da lei, estaríamos à disposição dos mandamentos impingidos pelo legislador, sem defesas contra os mesmos, e, de outro lado, se tivéssemos um sistema somente baseado em princípios, estaríamos diante de infinitas discussões, haja vista a co-sobrevivência de todos os princípios, mesmo quando colidentes, como se disse.

Logo, essa conjugação entre lei e princípios mostra-se como uma forma de equilíbrio para a regulação social, como um instrumento de extração de normas das leis, alicerçado sempre nas normas que são trazidas pelos princípios norteadores do estado democrático de direito, sendo a segurança jurídica imanente ao mesmo, como buscamos explicitar.

⁶⁶ J. J. Gomes Canotilho, *op. cit.*, pág. 172.

É inevitável ainda referir, que em que pese a necessidade de segurança jurídica, esta sempre exigirá um equilíbrio com a justiça, não obstante muitas vezes serem conflitantes, sendo que a constante busca da justiça por vezes exigirá mudanças legais, afetando a segurança jurídica, o que é, obviamente, face à inegável importância da justiça, completamente compreensível e necessário, pelo que a busca pela segurança jurídica também possui limites, sendo o objetivo de justiça, um deles ⁶⁷.

Veja-se, por derradeiro, que surgem como consagração da segurança jurídica como um direito subjetivo, a sua inclusão na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão ⁶⁸, proclamada em 26 de julho de 1789, ao referir em seu art. 2.º que dentre os direitos naturais e imprescritíveis do homem está a segurança. O mesmo ocorre na Declaração Universal dos Direitos Humanos ⁶⁹, de 10 de dezembro de 1948, das Nações Unidas, que traz em seu art. 3.º o direito à segurança, direito que também foi consagrado na Convenção Européia dos Direitos do Homem ⁷⁰, de 04 de novembro de 1950, referindo que as liberdades fundamentais, “constituem as verdadeiras bases da justiça e da paz no mundo e cuja preservação repousa essencialmente, por um lado, num regime político verdadeiramente democrático, e, por outro, numa convenção comum e no comum respeito dos direitos do homem”, referindo em seu art. 5.º que é direito de toda a pessoa a segurança.

4.2. A segurança jurídica em matéria tributária

A segurança jurídica traduz-se em termos fiscais em um “direito-garantia dos contribuintes à segurança

⁶⁷ Nesse sentido, bem postas são as palavras de J. L. Saldanha Sanches. *Manual...*, cit., pág. 76, que ao tratar da “Previsibilidade e calculabilidade da norma fiscal”, refere em: “uma previsibilidade que vai exigir a ponderação dos valores conflituantes da segurança e da justiça e da necessidade de aperfeiçoamentos que vão criando uma necessidade de mudança”.

“Não estamos perante um imperativo de segurança ‘a todo o preço’ que só seria plenamente alcançado pela imutabilidade da lei fiscal e a proibição de sua modificação.”.

⁶⁸ Disponível em: <http://www.educacaopublica.rj.gov.br/biblioteca/documentos/doc11.htm>, acessado em 17.03.07.

⁶⁹ Disponível em: http://www.onu-brasil.org.br/documentos_direitoshumanos.php, acessado em 17.03.07.

⁷⁰ Disponível em: <http://www.cidadevirtual.pt/cpr/asilo1/cesdh.html>, acessado em 17.03.07.

e à certeza da tributação”⁷¹, de forma que os mesmos tenham conhecimento acerca da carga tributária que têm de suportar. Em outras palavras, a segurança jurídica em matéria tributária reside na possibilidade de poder depositar-se confiança, ter-se certeza⁷² na atuação dos entes públicos⁷³, tudo com base na lei, com “efeitos jurídicos duradouros”⁷⁴. É um direito em favor do contribuinte contra o estado, no sentido de que este não haja em desconformidade com a lei, ou fora dos limites estabelecidos na mesma.

Como já se verificou, há expressa previsão de reserva absoluta de lei em matéria de impostos – art. 165/i da CRP, cabendo ao legislador determinar os elementos essenciais dos fatos jurídicos que geram obrigações tributárias. Ou seja, a segurança jurídica está umbilicalmente ligada ao princípio da legalidade, acima analisado, no qual encontramos a reserva absoluta de lei, viabilizando que se alcance esse direito fundamental, que é a segurança jurídica, através da positivação clara e objetiva dos fatos da vida que geram o dever de pagar tributos.

Com efeito, aqui, então, fala-se novamente da legalidade substancial da lei, muito importante face o imperativo da segurança jurídica e pelo princípio da determinabilidade das leis, que dela decorre⁷⁵. Exigindo-se, dessa forma, que nas normas tributárias tenhamos delimitações claras, pois influem diretamente na planificação da vida privada, que necessita da segurança que é indispensável para alicerçar “uma iniciativa econômica livre”, “responsável” e confiante⁷⁶. Tudo para dar-se tranqüilidade ao cidadão, para que este tenha plena certeza dos efeitos tributários de suas decisões de investimento, mormente no sistema capitalista que estamos inseridos, permitindo prever o futuro de

⁷¹ António Marcos. *op. cit.*, págs. 28, 121.

⁷² Introduce J. L. Saldanha Sanches. *Manual...*, *cit.*, pág. 76, que: “A segurança jurídica não é um problema específico do Direito Fiscal: é um problema da ordem jurídica no seu conjunto na relação comunicativa que estabelece com os cidadãos e que lhes permite tomarem as suas decisões com possibilidade de previsão das conseqüências.”.

⁷³ Refere Oscar Diaz, *La Seguridad Jurídica em los Procesos Tributários.* Depalma, Buenos Aires, 1994. Pág. 03, “la seguridad és un valor que se refiere a los órganos que crean los procedimientos y aplicación de derecho, a la creación de dimensión de certeza a finde blindar frenos posibles a oponer a la opresión, arbitrariedad o desesperanza del contribuyente em su dignidad de hombre.”.

⁷⁴ José Caslta Nabais. *O Dever...*, *cit.*, pág. 395

⁷⁵ Nesse sentido, J. J. Gomes Canotilho, *op. cit.*, págs. 371 e 372.

⁷⁶ António Marcos. *op. cit.*, págs. 115 e 126. refere (115) que “A segurança jurídica é densificada por outros princípios, “como o da determinabilidade ou precisão das leis tributárias”, “da legalidade tributária, da hierarquia normativa, da não retroactividade do Direito Tributário material positivo, da proteção da confiança legítima dos contribuintes, da boa fé na acção da Administração tributária.”.

suas obrigações perante o estado, bem como a estabilidade das mesmas.

Dessa forma, destacam-se três dimensões da segurança jurídica em matéria tributária: *a)* a certeza; *b)* a confiança e *c)* interdição da arbitrariedade.

No que concerne a certeza, essa deve ser verificada no sentido de afastamento de “normas imprecisas, obscuras, incoerentes, ou demasiado vagas ou complexas.”⁷⁷, evitando-se a instauração de uma instabilidade, que afeta diretamente a tranqüilidade social, sendo que esta certeza também pode ser vista como a previsibilidade da lei, como “um dos atributos do princípio da legalidade”⁷⁸, positivada no art. 103.º, 2 da CRP.

Outrossim, sublinhe-se que o atributo da certeza aqui por nós destacada, não é no sentido de o contribuinte ter de saber o montante a pagar diretamente da lei⁷⁹, o que entendemos poder ser desenvolvido pela administração fiscal⁸⁰, em seu papel de densificação dos conceitos jurídicos indeterminados e tipos abertos.

Quanto à confiança, essa se encontra visceralmente ligada à idéia de certeza, eis que no sentido de que não haverá mudanças constantes de entendimentos, ou da legislação, sendo que aquelas quando ocorrerem, terão de estar devidamente fundamentadas na lei. Além de que, obviamente, eventuais mudanças terão apenas efeitos futuros, não afetando fatos jurídicos perfeitos.

Já quanto à interdição da arbitrariedade, que é fator resultante do próprio estado

⁷⁷ António Marcos. *op. cit.*, págs. 129, 130.

⁷⁸ Ana Paula Dourado. *Tese..., cit.*, pág. 24.

Essa expressa previsão constitucional demonstra, segundo António Marcos. *O Direito* Pág. 247. a “preocupação especial do legislador constitucional no que respeita à certeza jurídico-tributária dos contribuintes”, mormente quando cada vez mais são-lhes atribuídos deveres de cooperação, como a auto-qualificação como contribuintes e a liquidação do imposto, por exemplo.

⁷⁹ Nesse sentido refere Ana Paula Dourado. *Tese..., cit.*, pág. 67. “E a previsibilidade e calculabilidade do imposto, tendo em conta a complexibilidade dos ordenamentos tributários actuais e a coexistência da legalidade com princípios constitucionais materiais, não deve ser entendida como um cálculo antecipado do imposto pelo contribuinte leigo a partir da lei do Parlamento ...”.

⁸⁰ Desde que não sejam inconstitucionais, ou ilegais, como refere J. L. Saldanha Sanches. *Manual..., cit.*, págs. 42 - 44.

democrático de direito, seja pela segurança que visa, seja pela independência dos poderes, incide como via de cessamento de atitudes arbitrárias por parte do estado, que deve pautar sua conduta “pela boa fé”, agindo dentro dos limites da lei e respeitando a “confiança depositada legitimamente pelos contribuintes em suas ações”⁸¹.

Assim, a segurança jurídica está diretamente ligada⁸² ao princípio da legalidade, pois, como já referido, qual seria a real justificativa para um sistema baseado na lei, senão para dar segurança jurídica dos cidadãos, servindo, ao mesmo tempo de limite e como objetivo a alcançar pelo legislador no estado democrático de direito.

Assim, podemos dizer que a tipicidade no direito fiscal é um instrumento de formalização do princípio da segurança jurídica.

Destarte, conclui-se que o que principalmente importa para os contribuintes no princípio da segurança jurídica, é a sua faceta de certeza da tributação⁸³, sendo que a existência de fatos geradores relativamente abertos não afasta esta certeza na tributação, quando permitem um juízo de previsibilidade, não introduzindo focos de insegurança jurídica⁸⁴, muito pelo contrário, como será desenvolvido adiante.

Ou seja, entendemos que com a utilização de tipos adequadamente abertos, com conceitos adequadamente determinados, melhor é tutelada a segurança jurídica, que em matéria tributária reside mais na questão da estabilidade⁸⁵ legislativa, no sentido de permitir uma previsibilidade

⁸¹ António Marcos. *op. cit.*, pág. 240.

⁸² Nesse sentido refere Ana Paula Dourado. *Tese..., cit.*, pág. 67, que “a função garantística da reserva de lei fiscal (...) está associada à previsibilidade do montante de imposto a pagar (e assim também à segurança jurídica)”.

⁸³ António Marcos. *op. cit.*, refere que a Segurança Jurídica, no âmbito tributário, exerce um papel tão importante, que, em sua concepção, existe “um direito fundamental dos contribuintes ao não pagamento de impostos criados, liquidados ou cobrados por forma atentatória das regras mínimas determinadas pela certeza jurídica.” Pág. 229.

⁸⁴ Veja-se o que refere J. L. Saldanha Sanches. *A segurança..., cit.*, pág. 315. “A obtenção da segurança jurídica no campo do direito fiscal passará, pois, pela intenção de coerência e unidade sistemática, susceptíveis de permitir a previsão objectiva dos encargos e obrigações fiscais e permitir tratar de forma idêntica aquilo que é igual. E estes desideratos são postos em causa, menos do que pelo abuso de conceitos indeterminados do que pela inflação legislativa ou pela tomada sistemática de medidas pontuais, destinadas de coerência interna.”

⁸⁵ Sendo que constata Andrei Marmor. *The rule of law and its limits, Law and Philosophy*, 2004., págs. 26 – 27, que leis

suficiente, que, além de mais eficientemente responder ao objetivo de arrecadação, possibilita que esta seja melhor alcançada com a utilização de tipos adequadamente abertos, do que com a utilização de tipos fechados, que convidam à evitação fiscal e com isso acabam forçando a utilização de cláusulas anti-abuso, que quando quebram o sistemas fechados acabam trazer maior insegurança jurídica do que quando são utilizadas conjuntamente com tipos relativamente abertos.

5. O TIPO ABERTO COMO FOCO DE SEGURANÇA JURÍDICA

5.1. O tipo aberto e sua adequada indeterminação

Como já referido, a redação do art. 5.º, 1 do CIRS, traz consigo uma previsão de incidência do IRS aberta, de certa forma indeterminada, que com a complementação por parte da administração tributária, ou dos tribunais tem uma maior efetividade, alcançando situações jurídicas que não estão expressamente previstas na lei, mas são alcançadas pela mesma Ou seja, atua como uma cláusula residual, de forma abarcar os demais rendimentos de capitais que não estejam expressamente referidos, mas que se enquadrem na previsão.

Podemos bem compreender o que são conceitos indeterminados e cláusulas gerais, utilizando a explicação precisa de Baptista Machado, quando este refere que “conceitos indeterminados e cláusulas gerais [são os] que constituem por assim dizer a parte *movediça e absorvente* do mesmo ordenamento, **enquanto servem para ajustar e fazer evoluir a lei no sentido de a levar ao encontro das mudanças e das particularidades da situação da vida.**”⁸⁶ (destacamos). Sendo que a lei sempre haverá de conter um núcleo duro, onde estão os elementos essenciais.

indeterminadas possibilitam uma maior estabilidade.

⁸⁶ J. Baptista Machado. *Introdução ao Direito e ao discurso legitimador*. Coimbra, 1983. Pág. 113. Entendemos que essa definição é mais feliz do que a de Diogo Paredes Leite de Campos. *Evolução e...* Pág. 683, no sentido de que entende-se por conceitos indeterminados aqueles “aos quais é exigida do agente, para poder actuar, uma importante tarefa de preenchimento do conteúdo (...) só determinável progressivamente – e de modo variável – através da decisão de casos concretos.”, porque este dá demasiada importância ao preenchimento, parecendo que na lei não haveria um núcleo consistente.

Destarte, com a utilização de conceitos indeterminados, de tipicidade relativamente aberta, *possibilita-se o alcance de atos que revelam a mesma capacidade contributiva*, em que pese rotulados com outra nomenclatura, ou outra forma, possibilitando assim um melhor combate a evitação fiscal ⁸⁷. Assim, a utilização de tipos abertos, cuja complementação, “concretização” ⁸⁸ deve caber a administração fiscal, que terá o papel de densificar essa indeterminação, sempre seguindo o rumo indicado pelo legislador, ou seja, a densificação deve dar-se na busca do objeto que o mesmo busca tributar, que deve vir indicado no conceito, tornando a legislação mais eficaz, pois ao completá-la concretiza e otimiza uma tributação mais equânime, contemplando a justiça e a igualdade na tributação ⁸⁹.

Sublinhe-se, contudo, que a correta conformação das normas abertas/indeterminadas deve afastar-se dos conteúdos essenciais dos impostos, pois isso significaria um alto grau de indeterminação, tornando “duvidosa” sua “constitucionalidade” ⁹⁰, por força do princípio da legalidade, já analisado, por isso preferimos a nomenclatura de tipos relativamente abertos.

Observe-se, que a utilização de conceitos indeterminados e tipos abertos se contrapõem à tipicidade fechada, a qual implicaria uma interpretação literal da lei. Todavia, a indeterminação não pode ser total, não podem os tipos serem totalmente abertos, as normas tributárias devem ser suficientemente determinadas para permitir, com segurança, a sua aplicação, o que implica a possibilidade de apuramento do seu sentido, isso porque não cabe à administração fiscal ou do judiciário determinar o que deve ser tributado, cabendo a estes somente densificar os conceitos, quando necessário,

⁸⁷ Nesse sentido Pedro Nuno da Costa Monteiro. *Interpretação Teleológica - uma perspectiva estruturante do direito fiscal*. Tese de Mestrado na Área de Ciências Jurídico-Económicas. 1998/1999. Pág. 75. Refere: “Um outro método anti evitativo surge da adopção de conceitos indeterminados, consagrando-se uma tipologia edificada em termos suficientemente amplos para abranger um manancial de actos ou transacções sócio-económicas que, apesar de distintos, revelem, no entanto, indícios de capacidades contributivas idênticas.” Grifamos.

⁸⁸ Refere Ana Paula Dourado. *Tese..., cit.*, págs. 142-143, que “É ainda recomendável que as orientações genéricas vão concretizando os conceitos legais (e regulamentares) indeterminados, de modo que diminua o grau de incerteza na aplicação da lei, e permita ao contribuinte ver gradualmente assegurados os referidos princípios da previsibilidade e calculabilidade do imposto.”

⁸⁹ Nesse sentido, Pedro Nuno da Costa Monteiro. *op. cit.*, pág. 75.

⁹⁰ Nesse sentido Ana Paula Dourado. *O princípio da legalidade..., cit.*, pág. 460.

identificando os casos que podem ser classificados como fato gerador.

De outro lado, é cediço, reconheça-se, que em dadas situações é praticamente impossível não se ter uma certa indeterminabilidade na norma, sendo necessário um preenchimento da mesma por parte do intérprete. No entanto, esse preenchimento deve ser acessível, ou pelo menos aferível por todos, deve ser identificável por todos. Como dito alhures, não se espera uma norma com um elenco exaustivo de situações (Tipicidade Fechada), mas uma norma que seja clara, que não coloque o contribuinte, responsável por sua auto-qualificação como devedor e pela liquidação do imposto, em dúvidas, a lei não pode o deixar nas mãos da administração tributária a decisão do que será ou não objeto do imposto – não cabendo a esta dizer acerca dos elementos essenciais deste.

Note-se, que até mesmo os autores que preferem na tipicidade a sua vertente fechada, como Klaus Tipke, reconhecem a inevitabilidade da utilização de conceitos indeterminados e de cláusulas gerais ⁹¹.

O que se sustenta, como referido quando da análise dos princípios da legalidade e da tipicidade tributária, é que estejam na norma todos os elementos necessários para que se identifique o fato gerador, de forma clara e segura ⁹². Logo, a utilização de conceito totalmente indeterminados, que não revelem a *ratio* da lei, podem vir a “esvaziar a reserva de lei” ⁹³, por atribuírem demasiada discricionariedade à administração tributária.

⁹¹ Klaus Tipke, *Die Steuerrechtsordnung I*, 2.ª ed., Köln, 2000. Apud. Ana Paula Dourado. *Tese...*, *cit.*, pág. 268 e ss.

⁹² Mormente porque, como refere J. L. Saldanha Sanches. *Os Limites...*, *cit.*, pág. 38: “... a lei, mesmo quando recorre a conceitos com um certo grau de indeterminação, terá de ser sempre suficientemente determinada para permitir, com segurança, a sua aplicação, o que implica a possibilidade de apuramento do seu sentido.

Isto deve ser assim, em especial, quando as pessoas quem compete a aplicação da norma são os seus próprios destinatários. Neste caso, cabe aos sujeitos passivos da obrigação tributária o dever de declarar ou pagar sempre que se verifiquem situações que, de acordo com uma correcta aplicação da lei, façam incorrer o sujeito passivo no dever de declarar ou no dever de pagar, **uma vez que a lei lhes atribui, como dever de conduta, a obrigação de proceder à aplicação da lei.** É este facto que torna mais intensa, no Direito Fiscal, a necessidade de conciliar o princípio da abrangência da lei com a regra da possibilidade da sua aplicação privada com a necessária segurança: uma norma tem de ter as características da determinabilidade, da clareza e da compreensibilidade para que o sujeito passivo possa dela retirar regras de comportamento em matéria fiscal e para que seja uma verdadeira *regula agendi*.” Destacamos.

⁹³ Refere Ana Paula Dourado. *O princípio...*, *cit.*, pág. 453.

Quanto às cláusulas residuais, como é o caso da previsão legal que pegamos para ilustrar o estudo, têm por efeito a abertura da tipicidade, o que possibilita a correta observância do princípio da igualdade e combatem atitudes elisivas⁹⁴.

Assim, como a aplicação da norma fiscal, em primeiro lugar, cabe ao próprio sujeito passivo, que deve identificar a obrigação de pagar o imposto, deve este ter uma garantia de segurança jurídica na sua conduta, o que entendemos que ocorrerá com a estrita observância do princípio da legalidade nos moldes acima explanados, quando da elaboração das leis, com uma utilização adequada no direito fiscal das normas abertas ou indeterminadas, evitando-se as que necessitem de grande complementação, sendo essa a conformação que os mesmos devem ter, já que a indeterminação é praticamente inevitável e face a não recomendação da utilização de tipicidade fechada, que é contrária ao estágio atual do direito fiscal. Em outras palavras, quando utilizados tipos abertos e conceitos indeterminados, a previsão parlamentar jamais deve desprezar a necessária inclusão dos elementos essenciais do imposto.

5.2. A segurança jurídica introduzida por tipos abertos ou conceitos indeterminados

Inicialmente, sublinhe-se que a segurança jurídica não é um bem absoluto, pelo que jamais será alcançado completamente. No entanto, o que tentaremos demonstrar é que a segurança

⁹⁴ Nesses termos Ana Paula Dourado. *Tese...*, *cit.*, pág. 761.

A mesma autora, na mesma obra, à pág. 134, salienta que: “se o legislador pretende tributar os rendimentos de capitais, conseguirá melhor esse objetivo utilizando exemplos-padrão a partir dos quais o intérprete chegará a um conceito (a um tipo) de rendimentos de capitais para efeitos dessa lei fiscal (identificando os elementos comuns aos vários exemplos, e distinguindo esses rendimentos dos outros tipos de rendimentos definidos na lei, e chegando assim ao caso típico ou paradigma visado pela lei), do que através de uma enumeração taxativa que pode conduzir a resultados imprecisos. A enumeração taxativa conduzirá a uma maior imprecisão, no sentido em que certos rendimentos semelhantes ao ‘paradigma’, ao ‘tipo’ objecto da lei, ficam de fora, e conduzem a um tratamento diferente de situações semelhantes. Neste caso a lei não cumpre a sua função de verdadeiro critério orientador do intérprete e de garante do Estado de Direito”. Grifamos.

Já J. L. Saldanha Sanches. *Manual...*, *cit.*, pág. 208, destaca que: “A intenção normativa é tributar o rendimento uma vez que este é o melhor índice de capacidade contributiva dos cidadãos. E tributar todo o rendimento: a exclusão de rendimentos leva a desigualdades e ineficiências uma vez que o sujeito passivo vai, nos casos em que pode fazer isso, modelar os seus contratos no sentido de reduzir a sua carga fiscal.”.

jurídica é melhor contemplada com a utilização de conceitos indeterminados e tipos abertos do que com tipos fechados.

A segurança jurídica, como visto, traduz-se na idéia, considerando-se especificamente a relação contribuinte-fisco, de os contribuintes poderem nortear suas vidas/ações com base nas normas jurídicas vigentes ⁹⁵, no sentido de poderem ter segurança/certeza acerca de seus direitos e deveres, *ex ante* e *ex post* - podendo, dessa forma, prever com clareza a atuação dos entes públicos, bem como suas obrigações impostas pela lei.

Em outras palavras, o que se espera da legislação, é que esta possibilite um seguro - e o quanto possível - inequívoco planeamento fiscal, seja no sentido de escolher a realização de um determinado negócio, seja em relação à provisão de numerário para suportar o imposto, bem como no sentido de dar segurança jurídica, de não ficar ao dispor da administração tributária, ou dos tribunais, para se saber se haverá, ou não incidência de imposto, exceto quando se tratar de casos extremos, de difícil identificação, que se encontrem em uma zona obscura, distante do centro do conceito, ou do tipo aberto.

Aliás, como já referido, o próprio princípio da legalidade não exige uma tipologia fechada, mas sim uma determinação suficiente ⁹⁶, pelo que a utilização de tipos abertos, ou normas indeterminadas, nos limites referidos, além de ser inevitável é fator de maior segurança jurídica, já que possibilita uma maior estabilidade na legislação. Pois, no momento em que a redação da lei tributária é feita de forma que seja determinável pelo contribuinte, no momento em que o conteúdo, o objeto do imposto é estabelecido com “suficiente determinação”, contendo a lei os elementos essenciais do imposto, nomeadamente o fato gerador e a “determinação da matéria colectável” ⁹⁷, evitando descrições pormenorizadas e taxativas (tipicidade fechada), é fator de segurança jurídica e de estabilidade

⁹⁵ J. J. Gomes Canotilho, *op. cit.*, pág. 373. “enquanto padrões ou critérios de actuação dos indivíduos e de decisão das entidades públicas” Ou seja, ter certeza que seus direitos não serão arbitrariamente mudados e de que possam ser previstos, que possam ser calculados os efeitos dos atos normativos.

⁹⁶ Assim, refere José Caslta Nabais. *O Dever...*, *cit.*, págs. 355/56: “estado de direito exige que a norma que constitui a base do dever de pagar o imposto seja suficientemente determinada no seu conteúdo, objecto, sentido e extensão de modo que o encargo fiscal seja medível e, em certa medida, previsível e calculável para o cidadão”.

⁹⁷ José Caslta Nabais. *O Dever...*, *cit.*, pág. 356.

legislativa, além de trazer maior igualdade na tributação.

Saliente-se, outrossim, como se disse, que a falta de segurança jurídica afeta diretamente os mercados, mormente no sistema capitalista no qual estamos inseridos, afastando investidores, que são impedidos de avaliar previamente os encargos que terão de suportar, impedindo um seguro planeamento fiscal, o que os levará a optar por investirem em mercados com maior certeza na tributação.

Dessa forma, obviamente, a segurança jurídica restaria frontalmente ofendida na presença de uma previsão de incidência totalmente aberta, o que não é o caso da situação escolhida para ilustrar o presente estudo, bem como não temos conhecimento de nenhuma previsão nesse sentido e também não é o que defendemos.

Note-se, de outro lado, que a utilização de tipos abertos, de conceitos indeterminados, *possibilita a equidade na tributação*, pois deixa uma boa margem, dentro dos limites dos elementos essenciais estabelecidos na lei, *para assim se poder tributar igualmente idênticas manifestações de capacidade contributiva*.

Gize-se, que a segurança jurídica exige que a lei contenha em si mesma não só o fundamento da decisão, como o próprio *critério* de decidir, os quais entendemos que residem nos elementos essenciais postos na lei parlamentar. E isso pode perfeitamente dar-se com a utilização de tipos abertos ou conceitos indeterminados proporcionando a confiança na tributação com base na lei, com fundamento na legalidade material e seus desígnios programáticos constitucionalmente prescritos, fazendo com que as leis contenham critérios claros de tributação, os quais podem ser densificados pela administração, sendo também a aplicação reiterada das normas pelos tribunais fator de segurança jurídica ⁹⁸.

De outro lado, saliente-se que previsões fechadas, com descrições meticolosas, possuem

⁹⁸ Nesse sentido, Ana Paula Dourado. *Tese...*, *cit.*, pág. 642.

o efeito contrário da segurança jurídica, gerando maior insegurança do que segurança ⁹⁹ e convidando à evitação fiscal, como dito alhures.

Admite-se, assim, para não dizermos que se exigem conceitos indeterminados e tipos relativamente abertos, já que a “densificação normativa” imposta pela reserva de lei não possibilita que se deixe a cargo da discricionariedade as matérias essenciais dos impostos, pois a discricionariedade quanto a esses colide com a segurança jurídica, que é indispensável no “estado fiscal contemporâneo”, sendo uma garantia dos cidadãos contra o arbítrio do estado, estando essa garantia positivada no princípio da legalidade, que por sua vez impõe ao legislador exigências de adequada “certeza e determinabilidade” do texto legal ¹⁰⁰.

Assim, entendemos que a abertura existente no art. 5.º, 1 do CIRS, pode ser utilizada como fator de certeza na tributação, não dando margem para uma abusiva discricionariedade da administração tributária, não ofendendo o direito dos cidadãos de fazerem um seguro planeamento fiscal e uma eventual poupança fiscal ¹⁰¹.

Destarte, e à margem da discussão acerca da melhor forma de se criar tipos fiscais, é evidente que a previsão aberta ora analisada não é fonte de insegurança jurídica, ao contrário, é fonte de segurança jurídica, pois possibilita aos contribuintes que planeiem suas decisões fiscalmente relevantes, com a certeza na tributação.

Desta forma, conclui-se que a utilização de tipos abertos, nos termos referidos, é fator de estabilidade legislativa ¹⁰², o que, por óbvio, traz consigo a devida segurança jurídica, ao possibilitar

⁹⁹ Nesse sentido J. L. Saldanha Sanches. *Conceito de rendimento...., cit.*, pág. 38, refere “No direito fiscal, tal como nos demais domínios do direito, a tentativa de construção de uma previsão demasiado minuciosa das normas de previsão conduz a uma impossibilidade de ponderação das conseqüências e a resultados que se tornam imprevisíveis; uma vez que a sistematicidade como elemento condutor da decisão se encontra obscurecida por uma selva de disposições excessivamente casuísticas. Conduzindo, em especial pela sua aplicação literal ou estrita, a decisões anti-sistemáticas que são uma fonte permanente de insegurança jurídica.”

¹⁰⁰ Conforme acentua Ana Paula Dourado. *O princípio..., cit.*, pág. 466 e ss..

¹⁰¹ Entendem que a poupança fiscal como um direito do contribuinte: António Marcos. *op. cit.*, pág. 417, e Nuno Sá Gomes. *op. cit.*, pág. 37 e 38.

¹⁰² Nesse contexto, refere J. L. Saldanha. Sanches. *Manual..., cit.*, pág. 43. “... o excesso de casuismo, a prevalência da óptica

um planeamento a longo prazo, sendo que, ao mesmo tempo que os tipos abertos permitem uma tributação mais equânime, respeitam a livre conformação pelos contribuintes de seus negócios jurídicos.

Lembre-se, ainda, que as decisões reiteradas de aplicação, sejam da administração fiscal, sejam dos tribunais, seja dos próprios contribuintes, reforçam a segurança jurídica e ensejam consenso, estando a segurança não na tipificação fechada e minuciosa, mas na massificação dos procedimentos que se reiteram e solidificam¹⁰³.

Afinal, a segurança jurídica encontra-se também na estabilidade da legislação e sendo possível a identificação dos elementos essenciais dos impostos nos tipos abertos, ou conceitos indeterminados, não há que se falar em insegurança jurídica, mas sim em maior segurança do que a alcançada com a utilização de tipos fechados.

5.3. A melhor observância de outros princípios do direito fiscal e constitucionais com a utilização de tipos abertos e conceitos indeterminados

Dentre alguns princípios da chamada constituição fiscal, tentaremos demonstrar abaixo,

exclusiva do caso em detrimento do princípio da regulamentação dá origem à necessidade de constantes mudanças na redação das normas, o que constitui uma fonte adicional de insegurança jurídica. Por isso, em muitos casos é preferível para um legislador prudente limitar-se aos aspectos essenciais da regulamentação, deixando que a Administração fiscal complete por circular aquilo que não pode nem deve estar na lei.” Grifamos.

¹⁰³ Sendo que essa massificação também é causa da transferência de muitas funções administrativas ao sujeito passivo, como destaca Ana Paula Dourado. *Tese..., cit.*, pág. 560.

J. L. Saldanha. Sanches. *Manual..., cit.*, pág. 126, ao tratar de “Processo de massa, recurso a tipos e segurança jurídica”, salienta “Ora, essa obtenção de certeza e segurança jurídica na grande maioria das decisões fiscais – uma vez que o litígio e a incerteza mesmo quando mais numerosos do que seria desejável são claramente excepcionais – só pode explicar-se pela caráter de massa do processo fiscal: um caráter de massa que conduz à definição de largas áreas de consenso e segurança pela aplicação frequente e reiterada de certas normas a certos casos.”, sendo que a “uma aplicação reiterada das normas, feita por particulares e tacitamente aceite pela Administração fiscal, surgindo assim regras específicas de aceitação.” Com isso “vão dar um sentido seguro a conceitos que, descontextualizados, pareciam sofrer de uma irreduzível indeterminação”.

“Temos assim a formação das normas do caso como forma de assegurar a segurança jurídica na aplicação da lei fiscal, permitindo assim a obtenção de uma larga margem de consenso e segurança, com a construção, através da actuação da espiral hermenêutica, de um grande número de normas do caso para as questões centrais da aplicação das normas fiscais.”. Destacamos.

em forma de síntese, sua melhor observância quando são utilizados tipos abertos, ou conceitos indeterminados, já que entendemos que há a necessidade de se harmonizar o princípio da legalidade com outros princípios ¹⁰⁴ constitucionais, bem como do direito fiscal, não havendo, em nosso entender, uma supremacia absoluta de um, ou de outro, mas um necessário diálogo ¹⁰⁵, para melhor atendermos aos objetivos do estado democrático de direito.

Começemos pela melhor harmonia com o princípio da igualdade fiscal ¹⁰⁶, para isso invoquemos o julgado do Tribunal Constitucional no caso *Renault Gest*, onde foi considerado pela administração fiscal que o adiantamento de capital, que após seriam abatidos do preço para uma futura aquisição de veículo, tratava-se de uma verdadeira aplicação de capitais ¹⁰⁷. O tribunal considerou constitucional o conceito jurídico indeterminado, com suporte no princípio da igualdade ¹⁰⁸.

¹⁰⁴ Refere J. L. Saldanha. Sanches. *Segurança...*, *cit.*, pág. 315. "... no campo fiscal a certeza jurídica susceptível de ser obtida sê-lo-á seguramente no campo dos princípios: é da certeza destes que depende seguramente a certeza do direito tributário."

Ana Paula Dourado. *Tese...*, *cit.*, pág. 744, refere com precisão: "... a legalidade não é o super-princípio do Direito Fiscal, mas conflitua com outros de igual nível (...) nomeadamente com o princípio da capacidade contributiva, o qual recomenda alguma indeterminação legal..." Grifamos.

¹⁰⁵ Note-se o diálogo estabelecido entre os princípios, que revela Ana Paula Dourado, *Tese...*, *cit.*, pág. 666: "A proibição de arbítrio é uma manifestação do princípio do Estado de Direito, o qual tem como manifestação principal o princípio da igualdade, que se realiza pela legalidade. Esta é pois um instrumento da igualdade e, numa situação de conflito, cabe ao princípio da praticabilidade servir de intermediário, resolvendo o dilema a favor da igualdade possível (proibição de arbítrio) reduzindo o alcance da legalidade."

¹⁰⁶ Ana Paula Dourado. *Tese...*, *cit.*, pág. 21, refere que "... o princípio da igualdade material da tributação (...) recomenda que a tipicidade seja tendencialmente aberta ..." e prosseguindo destaca que "parece inevitável o recurso a conceitos jurídicos indeterminados ou vagos, cujos resultados nos *casos difíceis* serão indeterminados (não totalmente previsíveis através da lei). E ainda porque a realização da tipicidade e da determinação da lei deve ser assegurada conjuntamente pelo Parlamento e Governo. A simplificação das lei fiscais recomenda também que os aspectos normativos secundários."

Mais adiante, à pág. 549, referindo que "a tipificação pode contrariar o princípio da igualdade substancial, se impedir que sejam tomadas em consideração os aspectos particulares de um caso individual, isto é, se se tornar uma tipicidade fechada."

¹⁰⁷ Com suporte no art. 6.º, n.º 12 do CIRC, que possuía a redação: "Quaisquer outros rendimentos derivados da simples aplicação de capitais não compreendidos na Secção A". Redação residual, como ocorre no caso que referimos no início do presente estudo.

¹⁰⁸ Referindo nos seguintes termos, consoante o ponto 4.1 do acórdão: "A justificação de qualquer destas realidades (conceitos amplos/exigências de determinabilidade) não deixa de ser possível face a regras ou princípios constitucionais relevantes: se a determinabilidade se acolhe na defesa dos contribuintes contra o arbítrio da administração fiscal, que subjaz aos ns. 3 e 3 do artigo 106.º, o emprego de conceitos amplo e por vezes indeterminados – os únicos que garantem a plasticidade que possibilite a adaptação ao constante aparecimento de novas situações que, substancialmente iguais a outras tributadas, não estejam ainda formalmente descritas com precisão – não deixa, o emprego deste tipo de conceitos, de se poder louvar no cumprimento do mandato de igualdade em sentido material, não permitindo o parecimento constante de refúgios de evitação fiscal. Só a harmonização entre estas duas realidades, potencialmente conflituantes, é susceptível de fornecer soluções equilibradas..." consoante Ana Paula Dourado... *Tese...*, *cit.*, pág. 17, que segue

Sublinhe-se, que Albert Hensel, já em 1927, salienta que conceitos jurídicos indeterminados são mais adequados para garantir a igualdade, referindo que a adoção de conceitos indeterminados era inevitável e que esse seria o futuro ¹⁰⁹.

Conseqüentemente, pois ao melhor observar a igualdade, traz consigo uma maior justiça tributária quando da análise do caso concreto, pois ao possibilitar a tributação de situações de idêntica manifestação de capacidade contributiva. Obviamente que aqui não entramos no âmago da questão da justiça, pois partimos do pressuposto de que no momento em que o parlamento decide tributar determinada situação, que entende ser revelação de capacidade contributiva, tal fato é justo, com base, como se disse, na tradição da auto-tributação.

Outrossim, é observado o princípio da determinabilidade (já referido anteriormente quando tratamos acerca da segurança jurídica em matéria tributária), pois quando são utilizados cláusulas gerais, ou conceitos jurídicos indeterminados, materializados em tipos relativamente abertos ¹¹⁰, no momento em que estes contenham os elementos essenciais dos impostos, quando o parlamento elege, podemos dizer, o que deve ser, ou não tributado, estabelecendo o âmbito de abrangência da norma, o objeto do imposto, está observando o dito princípio, sem que a norma reste engessada.

transcrevendo “... a norma aqui constitucionalmente questionada, como verdadeira norma residual de um universo que o legislador define com suficiente precisão (a secção B do imposto de capitais – v. artigo 3.º do CIC) construída em torno de um conceito - <<rendimentos derivados da simples aplicação de capitais>> – que, concretizado de acordo com as regras interpretativas possíveis relativamente a normas de incidência fiscal, está muito longe de colocar nas mãos da administração um poder arbitrário de concretização; uma norma com estas características, dizíamos, não pode à partida ser tida como inconstitucionalmente indeterminada”.

¹⁰⁹ Albert Hensel, na obra *Die Abänderung des Steuertabestandes durch freies Ermessen und der Grundsatz der Gleichheit vor dem Gesetz*, *Vierteljahresschreft für Steuer- und Finanzrecht*, 1927. Apud. Ana Paula Dourado, *Tese...*, cit., págs. 408 - 410.

¹¹⁰ Relembre-se, como refere J. L. Saldanha Sanches. *Manual...*, cit., pág. 220, que “no AcTc n.º 756/95. O Tribunal Constitucional tinha considerado como não violadora do princípio da determinabilidade da lei uma expressão equivalente a do dispositivo do CIRS referido no início do estudo. Doutrina reafirmada no AcTC n.º 440/98”. Referindo a uma expressão equivalente a “qualquer que seja a sua natureza ou denominação”.

O mesmo autor, em *A Segurança...*, cit., pág. 299, com extrema felicidade sintetiza: “O princípio da determinabilidade tem no seu núcleo essencial na reserva da competência da lei para a selecção dos factos da vida social que devem ser objecto de tributação, na manutenção do *dictum* do legislador ordinário quanto à determinação do factos tributáveis. Não impede que este se sirva de uma formulação suficientemente ampla para abranger factos da mesma natureza e igualmente indicadores de capacidade tributária, ainda que com características que entre si os diferenciem.” Destacamos.

O tipos relativamente abertos em muitos casos também são confortadores do princípio da praticabilidade, face a necessária especificidade ¹¹¹ e determinação de algumas matérias, que orientam para que sua densificação seja feita pela administração ¹¹², sempre sob o controle dos tribunais, evidentemente, sob pena de tornar a lei impraticável, ou facilmente contornável, como referido quando da análise da tipicidade. Isso, note-se, trará segurança jurídica, pois se a lei não foi capaz de fornecer elementos suficientes ao sujeito passivo para a automática aplicação, a administração o fará, sob o controle dos tribunais, acerca da adequação do eventual regulamento, ou decreto autorizado à lei que fixou os elementos essenciais, havendo uma complementação das atividades governamentais, o que não é inconstitucional, como se buscou demonstrar quando da abordagem do princípio da legalidade.

Note-se o diálogo estabelecido entre o princípio da praticabilidade ¹¹³, mormente na tributação de rendimentos onde o escopo é impedir exclusões ¹¹⁴, com o princípio da igualdade ¹¹⁵, o que, conseqüentemente, enseja uma efetiva observância do princípio da capacidade contributiva. E vendo-se o mesmo princípio e a mesma situação por outro prisma, a atual realidade administrativa não aponta

¹¹¹ Veja-se o que refere J. L. Saldanha Sanches. *Manual..., cit.*, pág. 34, “decidindo sobre a constitucionalidade do Decreto regulamentar que contém as percentagens de amortização dos bens do activo imobilizado das empresas, O Tribunal Constitucional considerou correctamente que tais decisões estavam fora do alcance do princípio da legalidade.” Referindo ao AcTC n.º 236/01. Prossequindo: “Na verdade, considerar que tudo o que tem ligação com incidência do imposto, independentemente do alcance preciso da norma, esta sujeito ao princípio da legalidade seria alargar excessivamente esta garantia do contribuinte e com isso impedir o seu funcionamento eficaz.” Destacamos.

¹¹² Também assim: Ana Paula Dourado. *Tese..., cit.*, pág. 134; J. L. Saldanha Sanches. *A quantificação..., cit.*, pág. 187; e José Casalta Nabais. *O dever fundamental..., cit.*, pág. 378.

¹¹³ Nesse sentido, J. L. Saldanha Sanches e João Taborda Gama. *Solidariedade Social e Tributação*. Coord. Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godoi. São Paulo : Dialética, 2005. Pág. 105. Referem: “a praticabilidade aplicativa das normas e a evolução técnica impõem que não se possa hoje continuar a exigir que a lei fiscal seja *pautadamente* determinada, de modo completo e exaustivo. Assistimos, por isso, à inclusão na norma de incidência tributária de conceitos e tipos, com a sua inerente generalização e indeterminação, para que a norma não seja frustrada e ultrapassada pela própria vida. Assim na maior parte dos casos, e em especial nos impostos sobre o rendimento, a *ratio legis* é de uma abrangência plena de todos os gatos que produzam certos resultados ou resultados equivalentes.”

¹¹⁴ Nesse sentido, refere J. L. Saldanha Sanches. *Manual..., cit.*, pág. 107, que para impostos como o IVA e o IRS, onde se busca “evitar situações de exclusão”, conduz a utilização de “conceitos menos precisos e rigorosos”, com o “recurso a meros tipos suficientemente amplos para que a sua aplicação não possa conduzir a resultados inversos daqueles que devem ser pretendidos pelo legislador”.

¹¹⁵ Veja-se o que refere Ana Paula Dourado. *Tese..., cit.*, pág. 139. “A densificação das leis fiscais ou princípio da determinação, como elemento quantitativo do princípio da tipicidade fiscal (como argumento adiante) e faceta substantiva da legalidade, tem de ser conjugada com o princípio da igualdade, o que significa que as exigências de densificação não são absolutas, e justifica que o legislador possa recorrer a conceitos jurídicos indeterminados, com o objetivo de facilitar a aplicação da lei a casos idênticos.”

melhor opção legislativa, tudo resultado da massificação das relações.

Também estará facilitada a efetiva e harmônica utilização das cláusulas anti-abuso, como manifestações do princípio da prevalência da substância sobre a forma, sem que esta traga instabilidade no ordenamento jurídico, ou insegurança, o que pode ocorrer quando é utilizada para alcançar situações partindo-se de tipos fechados. Logo, melhor se conforma a este princípio a utilização de tipos abertos e conceitos indeterminados, tornando a legislação mais simples e efetiva.

Por derradeiro, não obstante o considerarmos um dos princípios pilares do direito tributário, com influência direta sobre o princípio da legalidade, pelo que o deixamos propositadamente por último, entendemos que o princípio da capacidade contributiva ¹¹⁶ estará muito bem observado com a utilização de tipos relativamente abertos, pois com esse os fatos da vida que o legislador escolher como manifestações de capacidades para contribuir, segundo os critérios essenciais que terá sempre que imprimir na norma, poderão ser sempre alcançadas pela mesma ¹¹⁷. Isso também refletirá no princípio da igualdade, antes referido, trazendo uma tributação horizontal, pelo que mais equânime, ou seja, com mais justiça na tributação.

Esse princípio, assim, revela-se especialmente observado com a utilização de tipos relativamente abertos, principalmente na tributação do rendimento, possibilitando o alcance de iguais manifestações da capacidade contributiva, vestidas de formas diferentes, evitando-se resultados

¹¹⁶ Quanto a este princípio refere J. L. Saldanha Sanches. *Manual...*, cit., pág. 50, que: “O princípio da capacidade contributiva, ou da capacidade de prestação, constitui um conceito ético que ao ser positivado como um princípio constitucional se torna num elemento estruturante para o direito a criar, e um critério para que se possa julgar da validade das leis fiscais em vigor. E que por isso vai ser um elemento estruturante da decisão do legislador e um conceito a utilizar pelo intérprete no momento da aplicação da lei.”. Mais adiante, à pág. 167, refere que “o legislador constitucional se preocupou com a criação de um sistema com base no princípio da capacidade contributiva.”.

¹¹⁷ Nesse sentido Monika Jachmann. *Zur Anwendung typisierender Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht, zugleich eine Anmerkung zum Beschluß des Bundesverfassungsgerichts vom 28.06.1993 – 1 BvR 390/89, StuW, 1994*. Apud Ana Paula Dourado. Tese. Pág. 610, tradução da autora, refere: “... ‘a capacidade contributiva individual só pode ser apreendida de forma tipificada’. E acrescenta, ‘ a igualdade a garantir no resultado da carga fiscal só é possível porque o legislador se orienta pelo caso regra e constrói os Tatbestände segundo quadros típico-sociais, generaliza a individualidade do caso concreto e negligencia diferenças. Tipificação significa que o legislador abrange num Tatbestand o caso médio e trata os casos difíceis de forma igual, segundo esse caso médio”.

Para uma abordagem mais profunda do Princípio da Capacidade Contributiva ver Casalta Nabais, *O Dever...*, cit., pág. 435 e ss.

imprecisos ¹¹⁸, que inevitavelmente ocorrem em enumerações taxativas.

Assim, como se disse alhures, a determinação total é incompatível com a linguagem utilizada pelo direito, pelo que inevitável a utilização de tipos relativamente abertos, trazidos por conceitos indeterminados. Isso nos limites diversas vezes referidos, diminuindo os vazios na legislação, tornando esta mais efetiva, combatendo fortemente as tentativas de contorno da incidência do imposto, além de lhe conferir mais estabilidade, face a capacidade de adaptação dos tipos/conceitos às novas situações jurídicas, não havendo mais lugar para exclusivamente tipos fechados.

5.4. A interpretação conforme a constituição como limitadora do alcance dos tipos abertos e dos conceitos indeterminados e, assim, asseguradora da segurança jurídica

Como é cediço, interpretar conforme a constituição ¹¹⁹ significa dizer que a “leitura” que se deve fazer de uma lei, que a norma que se retira da lei, aqui referida *latu sensu*, deve estar de acordo, da melhor forma possível, com os princípios que estão consagrados na constituição. O que consideramos um imperativo, face a superior hierarquia da constituição sobre as leis, mormente falando-se em princípios constitucionais.

Os princípios constitucionais possuem um papel ímpar no direito fiscal, já que temos no princípio da legalidade o seu principal fundamento, o qual, como vimos, vem expressamente referido na constituição, sendo fator de legitimação dos tributos.

Note-se, que a interpretação conforme a constituição também deve ser observada pela administração fiscal, quando densifica conceitos indeterminados, ou tipos abertos, que ao fazê-lo também deverá observar os princípios da igualdade e da justiça entre outros preceitos.

Assim, como buscamos demonstrar acima, a utilização de tipos adequadamente abertos

¹¹⁸ Nesse sentido, Timothy A. O. Endicott. *op. cit.*, pág. 90.

¹¹⁹ Para uma maior análise desta questão, ver Jorge Miranda. *Manual de Direito Constitucional*, II, Coimbra : Coimbra, 2000.

possibilita uma melhor conjugação dos princípios constitucionais e do direito fiscal, no momento da interpretação da lei, fazendo com que a mesma melhor atenda aos imperativos constitucionais de igualdade e justiça, além de mais satisfatoriamente observar os princípios basilares do direito fiscal, como o princípio da capacidade contributiva ¹²⁰, *via gratia*.

6. CONCLUSÕES

Por mais que diversas conclusões estejam espalhadas no corpo do presente estudo, buscaremos aqui lembrá-las e as complementar.

Como verificado, o CIRS possuía uma concepção de tipicidade fechada, tendo a previsão aberta do art. 5.º, 1, quebrado o sistema cedular, adequando a tipicidade, introduzindo maior certeza na tributação, dificultando a fraude à lei e dando maior segurança na tributação.

Entendemos adequada a utilização de tipos relativamente abertos – conceitos indeterminados, pois entendemos que os mesmos, quando introduzidos nos termos que buscamos delinear, tornam praticável a justa tributação, com base em conceitos e tipos de clara percepção. O que é repellido quando temos a utilização de descrições minuciosas e taxativas, que atentam contra diversos princípios constitucionais.

A inegável influência do princípio da determinação sobre o princípio da legalidade fez com que este evoluísse para um patamar de essencialidade da lei parlamentar quanto aos elementos essenciais do imposto.

A tipicidade, por ser a forma de materialização do princípio da legalidade, está

¹²⁰ J. L. Saldanha Sanches. *Manual...*, *cit.*, pág. 112, salienta que: “Estas valorações constitucionais apontando para uma tributação estruturada segundo o princípio da capacidade contributiva podem dar um sentido a normas que de tal carecem definir, em relação a outras, os seus limites negativos de aplicação.” Prosseguindo e concluindo – pág. 115 - refere que “é na Constituição que encontramos a expressão fundamental dos princípios sobre os quais se devem basear, a legislação fiscal e a sua aplicação, permitindo ao aplicador da lei ultrapassar uma parte importante das dificuldades que os métodos tradicionais de interpretação criam hoje na interpretação da lei fiscal.”. Grifamos.

atualmente diretamente ligada ao princípio da determinação, que exerce forte influência sobre o princípio da legalidade como se buscou demonstrar, pelo que o que deve ser esculpido no tipo trazido na lei parlamentar são os elementos essenciais do imposto. Ou seja, deve o legislador elaborar a lei de forma que deixe previsível a incidência sobre casos concretos, sem que a mesma seja taxativa, fechada, sem que fique engessada, impossibilitando-a de alcançar casos que claramente estão abrangidos na *ratio legis*.

É perfeitamente admissível a densificação, a concretização dos tipos, ou conceitos indeterminados pela administração, quando isso for autorizado, ou necessário, sem que ocorra inconstitucionalidade, havendo reserva absoluta de lei parlamentar somente quanto aos elementos essenciais dos impostos, possibilitando, assim, uma maior simplificação da lei fiscal, sendo que as densificações devem sempre observar a orientação do parlamento, face a sua competência para tanto.

O princípio da tipicidade, se encarado da forma que buscamos demonstrar, serve como complemento ideal para as cláusulas anti-abuso, possibilitando o fecho contra a evitação fiscal abusiva.

Da investigação também restou evidente que o Princípio da Legalidade Fiscal possui grande relevância nos limites impostos quanto a abertura das leis, ou quanto aos conceitos indeterminados, face a reserva absoluta de lei que traz consigo quanto à criação de impostos e a necessidade de seus elementos essenciais virem expressos na lei, não obstante ser inevitável e indispensável a utilização de tipos abertos e conceitos indeterminados, não sendo possível que a complementação desses (elementos essenciais) seja efetuada pela administração fiscal, ou pelos tribunais.

O princípio da legalidade, é instrumento de concretização da segurança jurídica, de modo que os contribuintes não possam sofrer a cobrança de qualquer imposto que não esteja suficientemente descrito na lei. Com efeito, deve o legislador escolher as situações tributáveis de forma clara e precisa, garantindo-se a igualdade na tributação, sendo que a utilização de tipos abertos, de conceitos indeterminados, como uma das vertentes da tipicidade, serve como instrumento para o legislador, vindo ao encontro dos fundamentos dos estados democráticos de direito, possibilitando uma maior

estabilidade legislativa.

Destarte, a lei deve exprimir uma norma suficientemente clara e precisa, que possibilite ao sujeito passivo a sua identificação como devedor, face aos seus deveres de autoqualificação e liquidação do imposto, evitando-se, assim, que viva na constante insegurança de que a administração tributária possa considerar que sobre determinada situação deve fazer incidir o imposto.

Se a previsão de incidência constante da lei for adequadamente precisa, com todos os elementos essenciais, sem a concessão de margem de discricionariedade nesse campo, seja à administração, seja aos tribunais restarão salvaguardados tanto o princípio da igualdade, pois todos terão certeza do dever de pagar o imposto e não apenas os fiscalizados, quanto o princípio da segurança jurídica, pois possibilitará um conhecimento prévio e certo pelos contribuintes do que é, ou não devido, viabilizando o planeamento fiscal, seja no que concerne à opções de investimentos e negócios, seja em relação à provisão de numerário para o pagamento dos tributos.

De outro lado, se as previsões parlamentares não oferecem suficiente certeza na tributação, face a necessária abertura da norma de incidência em determinados campos, a eventual densificação efetuada pela administração fiscal – regulamentos tipificantes, ou pelos tribunais, através de jurisprudência constante, cumprirão o papel de dar segurança jurídica aos sujeitos passivos, ao concretizarem os tipos, desde que não adentrem no campo dos elementos essenciais.

Assim, conclui-se que a utilização de previsões abertas, bem como de cláusulas residuais, nos termos que se buscou delinear, é perfeitamente possível, sendo fator de segurança jurídica, afastando a tipicidade fechada, que não é recomendada -, tudo como se procurou demonstrar no decorrer da pesquisa - e com isso trazendo maior igualdade e justiça na tributação, possibilitando a incidência do imposto sobre idênticas manifestações de capacidade contributiva, não havendo ofensa a nenhum princípio, mas sim uma maior harmonização, com um perfeito diálogo entre os vetores, já que não há nenhum princípio que seja absoluto no Direito Fiscal, de forma que deva prevalecer sobre os demais.

Destarte, não há ilegalidade na existência de cláusulas residuais, que acabam por abrir a

tipicidade e, conseqüentemente, promovem a igualdade e afastam a elisão. Assim, como cabe ao sujeito passivo, ou ao responsável por força de eventual substituição, a tarefa de em uma primeira etapa proceder a interpretação e aplicação da lei fiscal, mostra-se adequada a redação dada ao dispositivo do CIRS referido no início do estudo, que está de acordo com o princípio da legalidade e da praticabilidade, entre outros, produzindo estabilidade legal.

Como se disse alhures, a segurança jurídica reside principalmente na estabilidade da legislação e sendo possível a identificação dos elementos essenciais dos impostos, mormente do fato escolhido pelo legislador como objeto para tributação, estando esse visível no tipo estampado na lei parlamentar, não há que se falar em insegurança jurídica, por se tratar de um tipo aberto, ou conceito indeterminado, mas sim em fator de maior segurança jurídica.



BIBLIOGRAFIA

CAMPOS, Diogo Paredes Leite de, *Evolução e perspectivas do Direito Fiscal*. Lisboa : Revista da Ordem dos Advogados, 1983.

CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Coimbra : Almedina, 2002.

CANOTILHO, J. J. Gomes, e **MOREIRA, Vital**, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Vol. I, 4ª ed. Coimbra, 2007.

COLLEMAN, Jules L., e **LEITER, Brian**, “*Determinancy, Objectivity, and Authority*”, *Law and interpretation, Essays in legal philosophy*, Oxford, New York, 1997.

CORREA, J. M. Sérvulo, *Legalidade e autonomia contratual nos contratos administrativos*. Coimbra, Almedina, 1987.

DI PIETRO, Adriano, “*I Regolamenti, le Circolari e le Altre Norme Amministrative per l’Applicazione della Legge Tributaria*”, in Amatucci. Direção de Andréa Amatucci. *Tratatto di Diritto Tributário*, v. I. Padova : 1994.

DIAZ. Oscar. “*La Seguridad Jurídica em los Procesos Tributários.*” Depalma, Buenos Aires, 1994.

DOURADO. Ana Paula do Valle-Frias de Madureira e Piedade, *O Princípio da legalidade fiscal: Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*. Tese de doutorado apresentada perante à Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, em 2005.

_____, *O princípio da legalidade fiscal na Constituição portuguesa*. In *Perspectivas Constitucionais. Nos 20 anos da Constituição de 1976*. Coimbra : Coimbra, 1997. Org. Jorge Miranda.

ENDICOTT, Timothy, *Vagueness in law*, New York, 2003.

GOMES, Nuno Sá, *Lições de Direito Fiscal*, vol. II, Lisboa, 1985.

_____, *As garantias dos contribuintes numa perspectiva internacional*, Estudos sobre a segurança jurídica na tributação e as garantias dos contribuintes, CCTF, n.º 169, Lisboa, 1993.

HART, H. L. A., “*The Concept of law*”, Oxford : Clarendon, 1963.

_____, *O Conceito de direito*. 3.^a ed. Trad. A. Ribeiro Mendes. Lisboa : Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.

HENSEL, Albert, “Die Abänderung des Steuertabestandes durch freies Ermessen und der Grundsatz der Gleichheit vor dem Gesetz”, *Vierteljahresschrift für Steuer – und Finanzrecht*, 1927.

ISENSEE, Josef. “Die typisierende Verwaltung, Gesetzvollzug im Massenverfahren am Beispiel der typisierenden Betrachtungsweise der Steuerrechts”, Berlin, 1976.

JACHMANN, Monika, “Zur Anwendung typisierender Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht, zugleich eine Anmerkung zum Beschluß des Bundesverfassungsgerichts vom 28.06.1993 – 1 BvR 390/89”, *StuW*, 1994.

KAUFMANN, Artur, “Analogie and ‘Natur der Sache’, Zugleich ein Beitrag zur Lehre vom Typus”, Vor der Juristischen Studiengesellschaft in Karlsruhe am 22, April 1964, *Juristische Studien Gesellschaft, Schriftenreihe Heft 65/66*”, Karlsruhe, 1965.

KIRCHHOF, Paul, “Der Grundrechtsschutz des Steuerpflichtigen, Zur Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts im vergangenem Jahrzehnt”, *AöR*, 2003.

_____, “Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Steuervereinfachung, FS für Dietrich Meyding zum 65, Geburtstag, Hrgs. Wilhem Bühler, Paul Kirchhof e Franz Klein, Heidelberg, 1994.

MACHADO, Hugo de Brito, *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5^a ed. - São Paulo : Dialética, 2004.

MACHADO, João Baptista, *Introdução ao Direito e ao discurso legitimador*. Coimbra, 1983.

MARCOS, Antônio, *O Direito dos Contribuintes à Segurança Jurídica*. Porto : 1997.

MARMOR, Andrei, “The rule of law and its limits”, *Law and Philosophy*, 2004.

MONTEIRO, Pedro Nuno da Costa, *Interpretação Teleológica - uma perspectiva estruturante do direito fiscal*. Tese de Mestrado na Área de Ciências Jurídico-Económicas. 1998/1999.

MARTINEZ, Pedro Soares, *Direito Fiscal*, 10.^a ed. Coimbra, Almedina. 2003.

MIRANDA, Jorge, *A Competência legislativa no domínio dos impostos e as chamadas receitas parafiscais*. RFDUL, vol. XXIX, 1988.

_____, *Manual de Direito Constitucional*, II, Coimbra : Coimbra, 2000.

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*. 2.^a ed., Coimbra : Almedina, 2003.

_____, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra : Coimbra, 1998.

_____, *Contratos fiscais : Reflexões acerca da sua admissibilidade*. Coimbra, Coimbra, 1994.

NOVAIS, Jorge Reis, *As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela constituição*. Coimbra : Coimbra, 2003.

PALMA, Maria Fernanda, *Direito Penal, Parte Geral*, Lisboa, 1994.

PEREIRA, Paula Rosado, *Estudos sobre IRS: rendimentos de capitais e mais-valias*. Coimbra : Coimbra, 2005.

SALVETTI, M. Antonietta Grippa, “*Riserva di legge e delegificazione nell’ordinamento tributário*”, Milano, 1998.

SANCHES, J. L. Saldanha, *A Segurança Jurídica no Estado Social de Direito – Conceitos indeterminados, analogia e retroactividade no direito tributário*. Lisboa : Ministério das Finanças, 1985.

_____, *Conceito de rendimento do IRS*. Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal 7/8. Edição do Instituto Superior da Gestão. Julho/Outubro 2001. Coimbra : Coimbra Editora, 2001.

_____, *Manual de direito fiscal*. 2ª ed.. Coimbra : Coimbra Editora, 2002.

_____, *A quantificação da obrigação tributária – Deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*. Lisboa, , 1995.

_____, *Os Limites do Planeamento Fiscal – Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*. Coimbra : Coimbra, 2006.

SANCHES, J. L. Saldanha, e GAMA, João Taborda. *Solidariedade Social e Tributação*. Coord. Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godoi. São Paulo : Dialética, 2005.

TIPKE, Klaus, “*Die Steuerrechtsordnung*” I, 2.ª ed., Köln, 2000.

XAVIER, Alberto, *Conceito e natureza do acto tributário*, Coimbra, 1972.

_____, *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1978.