



Universidade do Porto

Faculdade de Direito

# **O PRINCÍPIO DA JUSTIÇA MATERIAL EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

Trabalho realizado por:

José Pedro Xavier de Freitas Carvalho

Sob a orientação de:

Professora Doutora Glória Teixeira

Data:

01-08-2011

**O PRINCÍPIO DA JUSTIÇA MATERIAL  
EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

PROLEGÓMENOS PARA UMA NOVA COMPREENSÃO  
DA LEGALIDADE FISCAL

## I. Introdução.

*The Road goes ever on and on  
Down from the door where it began.  
Now far ahead the Road has gone,  
And I must follow, if I can,  
Pursuing it with eager feet,  
Until it joins some larger way  
Where many paths and errands meet.  
And whither then? I cannot say.<sup>1</sup>*

O direito tributário<sup>2</sup>, sendo, como é, uma área do direito relativamente recente e, ao mesmo tempo, incidente sobre uma realidade fáctica praticamente tão antiga quanto a própria civilização, integra um território vasto e aberto à exploração jurídica onde, porventura, se poderão suscitar questões e formar respostas susceptíveis de conferir novo fôlego à milenar ciência do Direito.

Efectivamente, o conjunto de singularidades jurídicas (ou juridicamente relevantes) que é possível apontar no quadro do direito tributário é de tal forma elevado, que as soluções tradicionais do Direito são postas à prova numa variedade e intensidade de situações sem paralelo.

A génese do direito tributário enquanto regulação de uma relação eminentemente de poder, de força, continua a marcá-lo profundamente, consciente e subconscientemente, não só ao nível das opções legislativas e das decisões judicativas, como também ao nível da própria predisposição com que as respectivas matérias são abordadas por leigos, ainda que de formação jurídica, dando causa a uma percepção da fiscalidade como uma área *especial* do direito, onde se misturaria a pior parte do direito administrativo com a aridez da contabilidade e com um incontornável pragmatismo financeiro, aniquilador de qualquer conceito *normal* (comum) de justiça, estereótipo que, ainda hoje, qualquer pessoa que se dedique a tal matéria e procure explicar a não iniciados essa sua opção, poderá, com extrema facilidade, confirmar.

---

<sup>1</sup> J.R.R. Tolkien, *The Lord of the Rings*, pt. 1, Ballantine Books, New York, p. 58.

<sup>2</sup> Ao longo do presente trabalho, por comodidade, utilizar-se-ão indiferentemente as expressões direito tributário e direito fiscal. Como escrevia António Braz Teixeira (*Princípios de Direito Fiscal*, vol. I, 3.<sup>a</sup> Edição, Almedina, 1992, p. 20) “Esta sinonímia um tanto forçada pode aceitar-se sem inconvenientes de maior, pela comodidade e facilidade estilística que frequentemente proporciona, evitando repetições desagradáveis do termo fiscal, sem pôr em grave risco a clareza e inteligibilidade dos textos.”.

A isso não será desde logo alheio o facto de, ao contrário dos restantes ramos do sistema jurídico<sup>3</sup>, o direito tributário não se estruturar segundo um paradigma de corresponsabilidade, mas segundo um paradigma de unilateralidade, por definição estranho ao conceito tradicional de justiça, podendo-se com firmeza declarar que mais frequentemente o direito tributário será associado à injustiça do que, propriamente, à justiça. Com efeito, e nenhuma ironia subjaz a tal afirmação, numa perspectiva plebiscitária, será mais característico do imposto a injustiça – seja por tributar exageradamente, despropositadamente ou mesmo indevidamente, seja por não tributar quem habilmente, fraudulentamente ou mesmo criminosamente ao mesmo se furta – do que a justiça, se é que esta, de alguma forma, pode ser com ele relacionada.

E, todavia, como vem afirmando o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, há muito que a primeira linha da batalha pela defesa dos direitos fundamentais dos cidadãos se situa, precisamente, no âmbito do direito fiscal.

Com efeito, o assanhamento crescente da máquina da administração tributária, propelida pela incontível voracidade das modernas administrações prestadoras próprias de determinados modelos do Estado Social e pela parasítica colonização da coisa pública levada a cabo por um crescente conjunto de interesses privados mais ou menos assumidamente organizados para o efeito, como nunca, coloca uma pressão pouco menos do que incomportável sobre o processo de fixação e angariação dos tributos, em termos de se poder falar, com mais propriedade que nunca, na verificação, em alguns casos, de um autêntico estado de sítio fiscal.

E é em tais alturas de crise particularmente aguda, que as necessidades de Justiça de fazem especialmente sentir, não só como garante da imposição de limites a impulsos que por tendência pretendem não os ter, mas igualmente como ideal agregador e mobilizador de sentimentos de solidariedade indispensáveis à superação daquela<sup>4</sup>.

---

<sup>3</sup> Incluindo os restantes ramos do direito público. Com efeito, por exemplo, o direito penal assenta numa corresponsabilidade entre a culpa e a pena. O próprio direito administrativo, mesmo quando eminentemente impositivo, como quando estão em causa actos ablativos, não prescinde daquela, que justifica, por exemplo, a imposição de indemnizações por actos lícitos, como no caso paradigmático das expropriações.

<sup>4</sup> O estudo da dimensão sentimental e fisiológica da justiça ainda está por fazer, mas pode-se já ter a mesma como um dado inequívoco e, concomitantemente, como a estocada final no positivismo jurídico clássico. Conforme um trabalho conjunto recente do Karolinska Institute e da Stockholm School of Economics (Gospic K, Mohlin E, Fransson P, Petrovic P, Johannesson M, et al. 2011 *Limbic Justice—Amygdala Involvement in Immediate Rejection in the Ultimatum Game*. PLoS Biol 9(5): e1001054.; disponível em <http://www.plosbiology.org/article/info:doi/10.1371/journal.pbio.1001054>) demonstrou, o processo decisório face a situações de injustiça não é exclusivamente racional, sendo igualmente determinado por processos neurológicos de resposta emocional agressiva, idênticos aos que se verificam numa situação de ameaça física, corroborando assim a intuição de que a injustiça é, efectivamente, sentida como uma ameaça social. Mais apurou o estudo em causa que os níveis de

Daí a premente actualidade do presente trabalho que, apesar de tudo, não era de todo discernível, quando em finais de 2008 o mesmo teve a sua génese, na constatação de um flagrante desequilíbrio estrutural na arquitectura do direito tributário, derivada da recepção plena e efectiva (quer na teoria quer na prática) das chamadas cláusulas anti-abuso, operada ao longo da década antecedente. A consagração de tais cláusulas, afloramento do princípio mais geral da prevalência da substância sobre a forma em direito fiscal, como resposta a uma incontornável necessidade de justiça na tributação (que implica a concretização de uma real – e material – igualdade na distribuição dos encargos contributivos), não deixa de ser ela própria, ao mesmo tempo, intrinsecamente parcial, e como tal desigual e injusta, na medida em que, mantendo-se no geral a tradicional rigidez normativa do direito fiscal, se veio introduzir um instituto de excepcional flexibilidade mas exclusivamente vocacionado para a tutela da posição de uma das partes da relação jurídica tributária.

Este intuído sentimento de injustiça, a que se atribui o fundo da polémica gerada à volta do tema, radicará, assim, na circunstância de aquele referido princípio da prevalência da substância sobre a forma se ter formado, num processo histórico que culminou no instituto da cláusula geral anti-abuso, no sentido de obstar a anomalias da regulação legal tributária propiciadoras de situações de não tributação (de evitação fiscal), sem que, concomitantemente, se tenha procurado retirar de tal princípio todas as devidas e recíprocas consequências, relativamente ao mesmo tipo de anomalias, quando propiciadoras de situações de tributação materialmente indevida.

O aprofundar do estudo do contexto e causas desta conclusão, seguiu para novos territórios, com a constatação de que diversas especificidades do direito tributário, aos mais variados níveis, desde a sua particular e multidimensional abrangência, até à relação especial de interesse entre o legislador tributário e a matéria por si regulada, passando pelo paradigma de desigualdade que enforma a relação jurídica tributária, colocam aqui exigências de justiça próprias, em termos radicalmente distintos do que ocorre nos restantes ramos do Direito.

O explorar desta via conduziu, assim, à percepção não só da especificidade e autonomia do direito tributário, como, igualmente e sobretudo, de que aquelas características que tradicionalmente se apontavam como expoentes de uma dimensão não-jurídica (ou a-jurídica) do direito tributário, e que no processo de juridificação deste se foram, de forma mais ou menos evidente, ignorando, para além de persistirem, na vertigem da actualidade emergem reforçadas, pelo que não só urge reconhecê-las e, frontalmente, encará-las, como, sobretudo, integrá-las,

---

aceitação da injustiça (de conformação com situações de injustiça) podem ser condicionados pela administração de fármacos, o que de algum modo sustentará a sua configuração (a tolerância para com a injustiça) como um estado patológico!

definitivamente no domínio do jurídico, impondo a sua ordenação segundo um princípio de justiça.

Esta senda, de estudo e compreensão das *forças profundas* do direito tributário, que, de alguma forma, passou por *deitá-lo no divã*, desaguou univocamente num ponto fulcral e incontornável: o princípio da legalidade fiscal. Tal princípio, que se pode dizer sintetizar o direito tributário primordial, exala ainda hoje uma profunda influência *freudiana* sobre aquele e aqueles que o trabalham, proscrevendo qualquer tentativa de revisão profunda dos seus fundamentos como uma espécie de *edipiano* atentado contra o pai.

*E pur si muove*. O mundo, e, concretamente, o mundo do direito tributário, não fossilizou há duzentos anos, como se pode dizer que de alguma forma aconteceu com o princípio da legalidade fiscal<sup>5</sup>.

Pelo contrário. O movimento perpétuo da infraestrutura económica, directamente determinante e, ao mesmo tempo, desafiante do cerne do direito tributário, tem aumentado incrementalmente o momentum evolutivo, para níveis que, actualmente, apenas se podem suspeitar e que somente serão susceptíveis de se conhecer verdadeiramente dentro de anos, senão décadas<sup>6</sup>.

E é esta transmutação em curso que traz ao de cima o princípio da justiça material, tal como o mesmo se irá configurar. A emergência desse princípio no quadro de uma sua honesta compreensão não poderá, com efeito, deixar de ser interpretada à luz da eminente necessidade de revisão do sentido e alcance do princípio da legalidade fiscal, no âmbito das sociedades modernas e de um direito tributário que se pretenda, paralelamente, moderno<sup>7</sup>.

É que, vistas as coisas com a devida profundidade, chegar-se-á à provável conclusão que o princípio da justiça material (incontornável, como *tarde o temprano* se reconhecerá), mais não será, no fundo, que o *lado obscuro* do princípio da legalidade. Ou seja, e não obstante tratar-se de investigação que extravasa, por completo, o âmbito do presente trabalho, não será já particularmente ousado dizer que todas as evidências incidentalmente recolhidas apontam no sentido de que princípio da legalidade e o princípio da justiça material se poderão um dia unificar, como duas faces da mesma moeda, numa espécie de princípio da legalidade

---

<sup>5</sup> Sem prejuízo de se reconhecerem os primeiros passos que, neste novo milénio, se começam a dar noutras direcções.

<sup>6</sup> Por exemplo, está ainda inteiramente por apurar o impacto da presente crise económico-financeira no princípio da legalidade fiscal, em especial no que diz respeito à efectiva preponderância do Parlamento por ele tradicionalmente postulada, face a situações como as das chamadas *troikas*, com imposições relevantíssimas de índole fiscal, à completa margem daquela assembleia putativamente representativa.

<sup>7</sup> E que de algum modo já começou, podendo dizer-se sintetizado o actual *estado da arte* na obra de Ana Paula Dourado, “*O Princípio da Legalidade Fiscal. Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*” (Almedina, 2007).

material, que de algum modo sintetize as funções garantísticas e de segurança jurídica com que o princípio da legalidade partejou o direito tributário, e as inelimináveis necessidades de justiça que este, na sua adolescência, rebelmente, reclama, numa nova aliança redentora da fiscalidade.

E portentosos são os augúrios que vaticinam tal advento. Um olhar que se desprenda da nuvem e se dirija para Juno, verá claramente os sinais da mudança. Com efeito, o princípio da legalidade fiscal tradicionalmente desenhado, vale já bastante mais nas penas dos aplicadores do Direito do que no cinzel do próprio legislador, que há muito *fez pela vidinha*, derrogando-o convenientemente à medida que se confrontou com as limitações jurídicas daquele. Desde as cláusulas anti-abuso, à proliferação de conceitos indeterminados – com o consequente e proporcional deferimento de poderes discricionários à administração<sup>8</sup> – até à *quotidianização* da tributação indirecta, as brechas naquele princípio da legalidade fiscal são já tantas e tão importantes que apenas alguma forma de obstinação poderá explicar o apego ao seu testamento original.

É neste quadro – de reformulação do sentido e alcance tradicional do princípio da legalidade em direito tributário – que a assunção do princípio da justiça material ganha o seu pleno sentido. Este não deverá, portanto, ser encarado atomisticamente, como um desvio caprichoso à regra geral da obediência do julgador à lei (e muito menos como uma mera profissão de fé do legislador tributário), mas, genuinamente, como o assentar de uma pedra angular, imprescindível ao equilíbrio do edifício em construção que é o direito tributário.

Muito queda, deste modo, ainda por fazer, não passando o presente trabalho, na melhor das hipóteses, de um pequeno passo nessa interminável estrada que é a evolução do Direito, movido pela esperança – e pela convicção – de o rumo ser o correcto.

---

<sup>8</sup> E não só, já que, numa outra perspectiva, a especial relação do direito tributário com as normas da contabilidade redundava igualmente numa considerável atribuição de discricionariedade ao decisor contabilístico.

## II. Algumas notas sobre a ideia de Justiça

Poucos conceitos (se algum) existirão em Direito tão difíceis de abordar como o conceito de Justiça, cuja própria realidade é, amiúde, negada. E, todavia, num trabalho como o presente, inexistente qualquer hipótese de contornar tão ingrata tarefa<sup>9</sup>.

Não se pretenderá contudo, evidentemente, pôr aqui fim a séculos e séculos de discussões e reflexões a esse propósito, apresentando uma definição terminal de tal conceito, pretensão essa que em nada abonaria quem a formulasse. Tal consciência, contudo, será já um relevante ponto de partida, na medida em que a noção do posicionamento relativo das tentativas históricas para a densificação do conceito em causa e, ao mesmo tempo, da igual relatividade de qualquer concepção actual em relação ao mesmo, por contraposição à presunção totalitarista de um conhecimento acabado sobre o assunto, deverá, sempre e a todo tempo, nortear o aplicador, o intérprete e o criador do Direito.

Assim, e tendo em vista principalmente o *disclosure* dos pré-conceitos ou pré-juízos subjacentes ao presente trabalho, essenciais à sua adequada contextualização<sup>10</sup>, procurar-se-á encetar um breve excuro por pontos históricos considerados com interesse para o efeito.

### 1. A segmentação do *jurídico*.

Quando se fala de Justiça, hoje em dia, pode-se estar a falar de várias realidades que muito pouco terão de comum entre si.

Como refere José de Oliveira Ascensão<sup>11</sup>, a palavra justiça é equívoca, significando umas vezes a actividade dos Tribunais (ou até de outros órgãos que com eles cooperam – “a justiça não funciona”), outras vezes sendo encarada como uma virtude moral ou divina, e sendo quase sempre identificada com um sentimento subjectivo individual, muito próximo da opinião.

---

<sup>9</sup> “Estamos na pré-história do direito. A física acreditou que dominava a natureza, e faz o que pode por isso. Já pode bastante. A astronomia quis para si as estrelas, e tem-nas. A medicina quis mesmo curar, o que é mais atrevido ainda. E apesar dos milhares que morrem todos os dias, ainda não desistiu.

Porque é que o Direito tem ainda dúvidas em querer estabelecer o que é (juridicamente) justo e o que é injusto?” (Paulo Ferreira da Cunha, “*Princípios de Direito*”, Res Editora Ld.<sup>a</sup>, Porto, 1993, p. 91).

<sup>10</sup> “...todo o compreender começa com uma pré-compreensão. Só que ela tem ... que ser expressa, reflectida, incluída na argumentação...” (Arthur Kaufmann, “*Filosofia do Direito*”, 3.<sup>a</sup> Edição, Fundação Calouste Gulbenkian, 2009, p. 87).

<sup>11</sup> “*O Direito, Introdução e Teoria Geral*”, 13.<sup>a</sup> Edição Refundida, Almedina, 2005, pp. 196 e ss.

Para o que ora nos ocupa, o sentido do conceito de Justiça que interessará ter presente é aquele que o entende como um referente de valor dessa normatividade socialmente vinculante – o Direito. Trata-se assim, de alguma forma, de uma perspectiva relativa não ao específico conteúdo do conceito – aquilo que ele é – mas a uma dimensão funcional do mesmo – aquilo para que serve.

Neste sentido, a Justiça será aquele critério último da adequação normativa, aquele sentido a que normalmente alguém se reporta quando diz que determinada lei ou sentença é *justa* ou *injusta*.

Falar nestes termos, implica um trajecto cultural que importa conhecer, ainda que sumariamente, para que, com clareza, se perceba, na medida do possível, de que é que se fala e porque é que se fala assim.

Com efeito, é hoje comumente compreendido que a regulação jurídica se pode reportar a três diferentes graus de concretização: Lei, Direito e Justiça<sup>12</sup>. Ouve-se amiúde, por exemplo, que determinada Lei é injusta ou desconforme aos princípios do Direito, que o Direito é (ou não é só) o conjunto das leis, e que sem Justiça não há Direito. Estes três níveis de concretização do jurídico, por assim dizer, cujo conteúdo se apresentará, *grosso modo*, mais ou menos claro, ainda que de uma forma indirecta ou subentendida, para qualquer indivíduo do nosso tempo cultural, não estão, todavia, na natureza das coisas, e não existem desde sempre, sendo antes uma herança da matriz romana que enforma toda a nossa cultura jurídica e que, por isso, condiciona toda a nossa maneira de pensar.

## **2. O jurídico na Grécia antiga.**

Como afirma Castanheira Neves<sup>13</sup> num domínio confinante, poderemos dizer que se as respostas históricas à questão da Justiça são várias e contingentes, já a própria questão da Justiça em si – o que é a Justiça? – é perene e, nos seus traços essenciais, constante, ao longo da História.

E, estando a questão da Justiça seminalmente ligada à questão do Direito, a sua história, ou melhor, a história da resposta à sua questão, segue paralela à história deste<sup>14</sup>.

---

<sup>12</sup> Oliveira Ascensão, (*“O Direito, Introdução e Teoria Geral”*, cit., p. 197) refere que “...a lei não é o direito, antes, o direito preexiste à lei.” e que “A justiça seria a causa do direito”.

<sup>13</sup> A propósito da “Questão do Direito”, cfr. A. Castanheira Neves, *“Coordenadas de um Reflexão Sobre o Problema Universal do Direito”*, in Estudos em Homenagem à Professora Doutora Isabel de Magalhães Colaço, vol. II, Almedina, 2002, p. 837 e ss.

<sup>14</sup> Uma breve história do conceito de Justiça pode ser lida em D. Freitas do Amaral, *“O Princípio da Justiça no Artigo 266.º da Constituição”*, in Estudos em homenagem ao Prof. Doutor Rogério Soares, Boletim da Faculdade de Direito, Studia Jurídica 61, Coimbra Editora, 2001, pp. 686 a 698.

Embora seja aceite de forma praticamente consensual que o Direito, tal como o conhecemos, nasceu em Roma, não será menos verdade que o Direito (entre várias outras coisas) tal como Roma inicialmente o conheceu nasceu na Grécia<sup>15</sup>. E a Grécia clássica, reputado berço da civilização ocidental actual, emerge culturalmente como a ordem no meio do caos político e social dos séculos VII e VI a.c.<sup>16</sup>.

Essa circunstância é, com efeito, um traço indelével da cultura e mentalidade gregas clássicas, na perspectiva das quais o ultrapassar do caos e o triunfo da ordem, pressuposto da civilização e superador da barbárie, foi logrado pela implantação do *nomos*<sup>17</sup> ou lei.

Daí que, para os gregos, a ordenação normativamente imposta, derivada quer da ordem divina das coisas (*eunomia*) quer da vontade dos próprios cidadãos (ou iguais, *isonomia*), seja, em si e por si, intrinsecamente divina, boa e desejável, por ser ela que, em primeira linha, separa a civilização da barbárie. Desta forma se compreende que para Aristóteles a Justiça se apresente em primeiro lugar como o cumprimento das normas<sup>18</sup>.

Historicamente contextualizado, tal entendimento, que poderia ser, literalmente, subscrito por Hans Kelsen e toda a escola ligada directa ou indirectamente à chamada teoria pura do direito, terá precisamente o sentido oposto que lhe seria concedido hoje em dia.

Ou seja, se hoje, vindos do centralismo estatal iniciado com o absolutismo régio e continuado com o liberalismo burguês que substituiu aquele na direcção da Coisa Pública, subscrevendo integralmente porém a absoluta prevalência da *raison d'état*<sup>19</sup>, e com a sucessão deste pelo chamado Estado Social de Direito, numa incontínente espiral legiferante, a proposição de Aristóteles se apresenta como de um formalismo exacerbado, desconforme à sua própria grandeza filosófica e afecto às pretensões e interesses de um aparelho estadual hipertrofiado, bem como dos grupos de interesses que o dirigem, quando interpretada à luz do seu contexto

---

<sup>15</sup> “E, se é certo que a concepção e gestação do jurídico enquanto entidade epistemológica autónoma começaram na Grécia, só em Roma se deu o nascimento completo e com vida do Direito.” (Paulo Ferreira da Cunha, “*Princípios de Direito*”, *cit.*, p. 122).

<sup>16</sup> Cfr. Marie Claire Amouretti, Françoise Ruzé, “*O Mundo Grego Antigo*”, Publicações Dom Quixote, 1993, pp. 102 e ss.

<sup>17</sup> Sócrates, personagem da “*República*” de Platão, afirma que a “justiça é a virtude que mais contribui para a perfeição da cidade”, o que é demonstrativo do contexto do pensamento grego sobre a questão.

<sup>18</sup> Cfr. José Allen de Sousa Machado Fontes, “*Súmula de uma leitura do conceito de justiça no Livro V da Ética Nicomaqueia de Aristóteles*”, in *Ab Uno Ad Omnes*, 75 anos da Coimbra Editora, Coimbra Editora, 1998, pp. 167 e ss., onde se pode ler “Parece ficar bem claro que o primeiro sentido proposto para o conceito de justiça é inequivocamente derivado das regras estabelecidas, quaisquer que elas sejam” (p. 170).

<sup>19</sup> A qual, ciclicamente, emerge revigorada, do que é exemplo recente a situação de Guantánamo e toda a problemática circundante.

histórico a concepção em causa tem, antes, um sentido genuinamente revolucionário e libertador. Revolucionário porque veio, *ex novo*, impor a ordem no caos reinante no estado animal (de barbárie) do Homem. Libertador porque vinculando a todos de forma igual, inclusive aos governantes, liberta os cidadãos dos abusos da autoridade daqueles.

Por outro lado, sendo divina a sua origem, é a perfeição inerente à divindade congenitamente integrada na própria norma, garantindo, de forma axiomática, a sua bondade e acerto. Assim, a norma só é norma porque, e na medida, em que é divina, e, por isso, sendo divina, é boa simplesmente por o ser (já que se não fosse boa não era divina e, por isso, não seria norma). E que a norma seria divina, era óbvio, já que era por ela que o Homem passara da barbárie à civilização, feito que, necessariamente, só se podia dar por obra dos Deuses. E por ser divina é que, por definição, as suas prescrições visam exclusivamente a educação do cidadão para o bem comum, ou seja, o que é o mesmo, para a prática integral e exclusiva da virtude para com os outros (concidadãos).

Daí que não fizesse sentido, culturalmente, falar em forma e conteúdo da norma. E daí que a sua observância fosse directamente tida como o comportamento *certo*<sup>20</sup>. Os antigos gregos, com efeito, não dispunham dos nossos actuais conceitos de lei, direito e justiça. Todos estes conceitos radicam, histórica e etimologicamente<sup>21</sup>, na cultura romana. Na Grécia clássica, aquilo que nós hoje entendemos por lei e por direito (no sentido de direito objectivo, acima referido), confundiam-se no *nomos* – a norma ou regra – e aquilo que actualmente se traduz por justiça, era uma mera característica de conceitos utilizados descritivamente em determinado contexto<sup>22</sup>. Deste modo, tentar traduzir para o grego antigo o vocábulo *justiça* será, portanto, um pouco como traduzir para outra língua a nossa *saudade*. Podem-se propor termos aproximativos/descritivos, mas não uma equivalência conceptual directa<sup>23</sup>.

Por isso, na *Ética Nicomaqueia* a *justiça* aristotélica é em primeiro lugar uma virtude relacional<sup>24</sup> – a virtude com e para com os outros – situando-se num

---

<sup>20</sup> No sentido de *acertado, correcto*.

<sup>21</sup> Não só em português como nas demais línguas ocidentais, incluindo o espanhol (ley, derecho, justicia), o francês (loi, droit, justice), o italiano (legge, diritto, giustizia), o alemão (recht, justiz) e o inglês (law, right, justice).

<sup>22</sup> Como o vocábulo *sikaion*, normalmente traduzido por *justo*, mas que etimologicamente significará *dividido em duas partes iguais*, e o seu derivado *sikastes*, traduzido por juiz, mas que literalmente significa *o que divide em duas partes iguais* (não deixando de ser curioso o paralelo semântico com a expressão do actual francês *trancher*, que tendo o mesmo significado literal, é utilizada igualmente com o sentido de decidir ou resolver um litígio). Também *diakion*, o dito por *Dikê*, e *isos*, o igual, são vocábulos frequentemente traduzidos por *justo*.

<sup>23</sup> “A respeito da *Antiguidade grega* diz-se por vezes que o pensamento se dedicava à lei, ao *nomos*, não ao direito, para o qual nem sequer existia expressão linguística adequada...” (Arthur Kaufmann, *Filosofia do Direito*, cit., p. 205).

<sup>24</sup> Não deixando de ser notável a surpreendente actualidade de tal intuição; “O facto de a determinação do direito não ser apenas um mero acto passivo de subsunção, mas um acto

plano ético, por um lado, e político (próprio da *polis*), por outro. Ou seja, enquanto a virtude individual – que para Aristóteles é a realização do indivíduo – visa a felicidade daquele que a pratica, a virtude colectiva, traduzida na Justiça, visa produzir e preservar a felicidade colectiva (da sociedade política). Dito de outro modo, nesta fase *pré-histórica* do jurídico, aquilo que hoje chamamos Justiça, tal como era pensada, não era mais do que a suprema virtude moral (ou seja, prática) política, longe, ainda, do sentido que viria a ter ulteriormente, num contexto de regulação social correlacionada com os conceitos de Lei e Direito. Virtude que, por ser própria dos deuses, era também inerente à própria norma, por o ser, embora, na medida em que era recebida e aplicada por homens pudesse ser menos perfeita, e, por isso, não totalmente conforme àquela. Mas isso era um defeito dos homens, não dos deuses nem da norma (enquanto conceito).

A par do cumprimento das normas estabelecidas (daquilo que nós hoje chamaríamos normas jurídicas justas), que para Aristóteles era a virtude-Justiça em sentido amplo, aquele filósofo divisou ainda um outro tipo de justiça (restrita), que seria parte daquela, na medida em que a sua realização não traduz a realização completa da virtude, nem a sua falta a total negação daquela. Trata-se aqui de um critério social de divisão<sup>25</sup>, por um lado, e de correcção<sup>26</sup>, por outro, que se reconduzem à proporcionalidade e à igualdade (ou proporcionalidade geométrica e aritmética, na linguagem matemática de Aristóteles), cuja formulação foi tanto mais notável quanto veio afastar deliberadamente a justeza de reciprocidade taliónica defendida pelos Pitagóricos, doutrina predominante à data.

Quer a justiça geral quer a justiça restrita de Aristóteles, todavia, são aquilo que hoje denominamos categorias meramente formais, vazias de conteúdo valorativo. Efectivamente, a justiça geral reconduz-se à conformidade com as normas, sendo que, como o próprio Aristóteles expressamente o reconheceu, aquelas poderão visar o bem comum de todos os homens livres (democracia), dos melhores (aristocracia), dos que detêm o poder (oligarquia), etc. Ou seja, a conformidade com a norma – qualquer que seja o seu conteúdo – é um bem, a virtude maior ou o conjunto de todas as virtudes sociais. Por outro lado, e no que à justiça restrita diz respeito, não se estatui o referente dos critérios de igualdade e proporcionalidade defendidos. Ou seja, não se diz como é que se afere o que é igual e o que é desigual, nem como se medem as desigualdades. E, implicando-se que a proporcionalidade carece de um referente valorativo, não se concretiza o conteúdo desse referente.

---

conformador, em que intervém o aplicador do direito, significa que o direito não é algo de substancial, que não está ... «nas coisas», e que, ao invés, todo o direito tem um carácter situacional, o direito é algo de relacional, existe nas relações dos homens entre si e com as coisas.”; “...assim ... o Direito não é substância, mas relação; são as relações das pessoas entre si e com as coisas que constituem o objecto do direito...” (Arthur Kaufmann, “*Filosofia do Direito*”, *cit.*, pp. 69 e 99).

<sup>25</sup> De dinheiro, honras, ou outras coisas que devem ser divididos por várias pessoas.

<sup>26</sup> De interações entre os homens.

Este carácter formal será, contudo, uma das explicações do seu histórico sucesso já que permitiu que ao longo dos tempos os conceitos em causa fossem preenchidos de forma adequada à mentalidade de cada época.

O maior contributo de Aristóteles e dos gregos antigos terá sido, talvez, o de pela primeira vez, de forma estruturada, ter sido pensada a questão da regulação da sociedade humana (a *societas*, cuja existência implica o *ius*, como mais tarde diriam os romanos), política, no sentido grego do termo, como pressupondo, em função da própria racionalidade da sua existência, a vinculação por determinadas ideias, como sejam o cumprimento das normas, e a igualdade e proporcionalidade na decisão dos litígios entre os cidadãos. Ou seja, não pensando *na* Justiça, tal como hoje a entendemos, Aristóteles (e partir dele os gregos) pensou *a* Justiça.

### **3. O jurídico na Roma antiga.**

A Justiça (o seu conceito, a sua ideia) tal como a configuramos hoje em dia surge, então, no seio da civilização romana.

Conforme é sabido, *Iustitia* era uma deusa que em cada caso proferia, face aos concretos litígios que lhe eram presentes, a solução que da balança que empunhava emergia como *recta*. Tradicionalmente apresentada como a versão romana ora da deusa grega *Themis* ora da filha desta, *Dikê*, era, contudo, muito mais que uma mera importação do panteão grego, como ocorrerá, de resto, com várias outras divindades latinas.

Para os gregos, *Themis*, filha de *Urano* (o Céu, *Caelos*) e de *Gaia* (a Terra), era a deusa da ordem natural (divina) das coisas, *aquela que punha cada coisa no seu lugar*, na qual se confundiam funções ordenadoras, mas também divinatórias e consultivas.

*Dikê* era filha de *Themis*<sup>27</sup> e de *Zeus*, e era uma das Horas, juntamente com as suas irmãs germanas *Eunomia* e *Eirene*. As três eram o suporte das cidades (*polis*, que sintetizavam a sociedade dos gregos). *Dikê*, ditava os julgamentos, *Eunomia* representava a boa ordem social, e *Eirene* distribuía a prosperidade às cidades que recebendo as suas irmãs – ou seja, vivendo em boa ordem e fazendo

---

<sup>27</sup> “Nas mais antigas manifestações do pensamento grego, a justiça não aparece, inicialmente, com denominação própria e específica, mas vem conotada com outras figuras, em geral, míticas. Hesíodo e Homero valem-se de *dikê* e *themis*, que, se de um lado nomeiam deusas, de outro são usados para significar decisão solucionadora de uma pendência, a primeira, e mandamento por graça divina, a segunda.” (Ferraz Júnior, “*Ars Judicandi e Senso de Justiça*”, in Estudos em Homenagem ao Professor Doutor António Castanheira Neves, *Stvdia Ivridica* 90 – *Ars Ivdicandi*, vol I, Coimbra Editora, 2008, p. 494).

juízos em conformidade com os ditames da mãe de todas (*Themis*) – viviam em paz<sup>28</sup>.

Verifica-se então que no panteão grego recebido pelos romanos, aquilo que actualmente podemos chamar o *jurídico* encontrava-se disperso por várias divindades<sup>29</sup>, designadamente *Themis*, que ditava a ordem natural das coisas, *Eunomia* que de acordo com o disposto por aquela, estatua normas que ordenavam a cidade, *Dikê* que dizia as sentenças rectas (iguais, para os gregos), e *Eirene*, que encarnava o que hoje se designa por paz jurídica<sup>30</sup>.

Entre nós, Sebastião Cruz, na década de 60 do século passado, fez uma acurada análise semiótica da *Iustitia* romana, na sua monografia "*Ius.Derectum (Directum)*"<sup>31</sup>. Sumariamente, o Autor explica a génese da divergência semântica das palavras Justiça e Direito, a partir da simbologia da respectiva divindade romana. Tal divergência corresponderá, segundo ele, a uma percepção mais intelectual (*iustitia*) ou mais empírica (*derectum*) da complexa realidade que é o Direito. Assim, o termo *iustitia* seria usado pelos juristas romanos, servos da *Iustitia* e versados na sua arte. Já *derectum*, seria o termo popular, correspondente à percepção imediata da balança, principal símbolo da deusa, no momento e que, com os pratos alinhados<sup>32</sup>, o fiel ficava a prumo (direito), evidenciando assim o justo.

O mesmo Autor, a findar a obra em causa<sup>33</sup>, muito brevemente, sugere que a cisão semântica entre os termos *Justiça* e *Direito* se deu a partir do Baixo Império Romano, quando o termo *ius* passou a designar as constituições imperiais ou o conjunto destas. Nesses tempos em que o *ius* (*quod Iustitia dicit*) é distorcido pela voz do Imperador, corporizada nas suas *constitutiones (leges)*, o seu acerto (a sua justiça) terá começado a ser aferida não pelas palavras ditas mas pelo fiel da balança, que para que houvesse justiça, deveria estar a direito (*de-rectum*). É neste

---

<sup>28</sup> É impossível deixar de notar a correspondência entre a teogonia grega e o pensamento actual de J. Baptista Machado. No seu "*Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*" (4ª Reimpressão, Almedina, 1990, p. 75) pode ler-se: "A segurança traz a ordem e a paz social. Não é porém qualquer ordem social que pode interessar ao homem, mas apenas uma ordem justa. Porque, em último termo, a paz social deve ser um produto da justiça. *Iustitia et Pax* – por esta ordem, no projecto da realização do homem."

<sup>29</sup> Outra palavra grega também traduzida por "juiz" (para além de *sikaion* – cfr. *supra* nota 22) é "*themistopóloi*", literalmente "servo de *Themis*". Do mesmo modo *dikastai* (que provém de *Dikê*) pode igualmente significar "juiz".

<sup>30</sup> E da qual os romanos igualmente se apropriaram, na sua deusa *Pax*, filha de *Jove* (Júpiter, tal como *Eirene* era filha de *Zeus*) e *Iustitia* (Justiça, tal como *Eirene* era filha de *Themis*). Aqui se manifesta, mais uma vez, a síntese entre as gregas *Themis* e *Dikê*, operada em Roma.

<sup>31</sup>Cfr. 7.ª Ed. (*Fac-simile* Escolar), Coimbra, 1986.

<sup>32</sup> Como curiosidade refira-se com o mesmo Autor, que o símbolo grego associado à justiça continha também uma balança, mas sem fiel. Daí que, popularmente, para os gregos antigos, *ison* (igual) fosse sinónimo de direito. Efectivamente, Aristóteles na sua *Ética a Nicómaco* (ou *Ética Nicomaqueia*) afirma que o justo é o igual e o injusto o desigual.

<sup>33</sup> "*Ius.Derectum (Directum)*", *cit.*, pp. 54 e 55.

contexto em que o *ius* é identificado com as *leges*, que o *Direito* (*de-rectum*) passa a ser usado como o referente valorativo daquele.

Com o tempo, o vocábulo *Derectum*, nas suas várias transposições para as diversas línguas (românicas e não só), prevaleceu sobre o *ius*, porquanto, segundo Sebastião Cruz, seria um termo mais “cristinanzável” (por não remeter etimologicamente para a pagã *Iustitia*) e, por isso, popular. A partir do século IX, “*derectum* é a palavra consagrada, para indicar o ordenamento jurídico ou uma norma jurídica em geral.”<sup>34</sup>. Com o Renascimento, todavia, o termo Justiça ressurgiu, no sentido moderno que hoje lhe atribuímos, isto é, como referente de validade do Direito. Ou seja, inverteu-se, por completo, o significado que, originalmente, aquando da sua cisão, foi atribuído a ambos os vocábulos.

#### 4. Síntese da evolução greco-romana da ideia de Justiça.

Da sumária contextualização acima operada a propósito do nascimento e evolução da ideia de Justiça na cultura greco-romana, podem-se retirar algumas conclusões.

A primeira é a de que, historicamente, aquilo que hoje entendemos por Justiça nem sempre existiu quer enquanto conceito, quer enquanto conteúdo desse conceito. Ou seja, se os gregos já pensavam a questão da Justiça, não a pensavam através desse conceito – que foi criado pelos romanos – e se os romanos já usavam o conceito de Justiça, não lhe davam o conteúdo que hoje lhe atribuímos – esse era mais aproximado ao *derectum*, ou seja à posição recta do fiel da balança própria da *Iustitia*.

Daqui decorre que, para se pensar cabalmente a problemática em causa, não nos podemos quedar num plano meramente conceitual, como se as categorias reflexivas estivessem imbricadas na natureza das coisas, mas é antes necessário ir a um plano profundo da experiência humana e das angústias e limitações da vocação social daquela. Assim, o problema da Justiça, tal como ele surge e se conforma, determinando toda a discussão subsequente a seu respeito, será, no fundo, o problema da ordenação social politicamente aceitável, por um lado, e da concreta realização daquela, por outro.

Isto, já o intuía os gregos, ao atribuírem a divindades distintas, mas irmanadas, a superintendência da organização social da *polis* (*Eunomia*) e dos julgamentos acertados (*Dikê*), e ao reservarem a uma entidade superior (*Themis*), a orientação daquelas.

---

<sup>34</sup> “*Ius.Derectum (Directum)*”, *cit.*, p. 58.

Os romanos, mundanizaram o primeiro aspecto<sup>35</sup>, através das suas *leges*, mantendo a divindade da *Iustitia*, que dizia o *derectum*, dando forma assim à trindade que ainda hoje, de um modo mais ou menos confuso, enforma a reflexão sobre o assunto.

Outro aspecto que o enquadramento histórico da problemática em causa põe em relevo, é o de que a questão da Justiça é uma questão valorativa e validativa (de validação pela valoração). As divindades gregas, zelavam pela conformidade das respectivas áreas de intervenção com os ditames da mãe de ambas, *Themis*. Esta era, assim, o referente da validade da actuação humana nos assuntos entregues a *Dikê* e *Eunomia*. A *Iustitia* romana, por seu lado, com a sua balança sagrada dizia do acerto do *iusdicere* dos prudentes e da *Lex* imperial.

Do exposto resulta também que a *Justiça* (a questão da Justiça) é congenitamente metafísica. Sendo intrinsecamente o problema do *justo* um problema de validação, quer do *nomos* social, quer daquilo que hoje chamamos a concreta actividade judicativa, tal problema foi, primitivamente, resolvido por apelo ao divino, sendo que no paganismo cultural hodierno, o divino é substituído pela pessoa humana e pela sua co-natural dignidade historicamente densificada e todos os restantes valores jurídicos daí decorrentes.

Note-se por fim que aquela referida intervenção do divino ou sobrenatural operava a dois níveis. Ou seja, não só o estabelecido ou decidido comungava do divino, como só e apenas o fazia se fosse ritualisticamente produzido. Assim, também esta dualidade entre substância e forma, sendo esta condição daquela, será uma marca de nascença da problemática em causa.

## 5. Considerações complementares.

As respostas históricas subsequentes à questão da Justiça têm variado, indo desde a reafirmação da sua componente sobrenatural (com os escolásticos medievais) à completa funcionalização prática daquela (Hobbes, Locke, John Stuart Mill), e, até, à total negação da sua existência (com todo o positivismo jurídico, sublimado na teoria pura do direito, de Hans Kelsen).

Hoje é consensual que os regimes totalitários do século XX e a reacção comunitária emblematicamente corporizada nos conhecidos julgamentos de

---

<sup>35</sup> No panteão romano não existe nenhuma divindade que possa reconduzir-se à grega *Eunomia*, eventualmente porquanto o espírito eminentemente prático dos romanos tomou a organização social como uma tarefa terrena, da própria *civitas*, e não divina. A tal não será provavelmente estranho o diferente contexto da emergência das culturas romanas e grega. Enquanto esta emergiu de um caos social de forma atomística, polarizada em cidades-estado autónomas e independentes, aquela surge de forma centralizada, a partir da luta pela sobrevivência de uma cidade que, paulatinamente, se foi expandindo.

Nuremberga<sup>36</sup>, foram a prova empírica de que nem toda a ordem normativa coercivamente imposta se pode chamar Direito e de que aquele é susceptível de vigorar concretamente e de ser contrafactivamente afirmado, sem que exista uma norma positiva prévia. Ou seja e em suma, de que para a existência do Direito, tal como o entendemos, é essencial a existência de um referente de validade que legitime a sua vigência, historicamente sintetizado na ideia de Justiça, e de que esta poderá impor soluções jurídicas sem (e, até, contra) um sistema normativo positivo que as suportem. Dito de outro modo, o Direito para que hoje possa ser aceite enquanto tal, não poderá nunca ser axiologicamente neutro ou indiferente, mas terá de estar ao serviço de um conjunto de valores que tem necessariamente no seu centro a dignidade da pessoa humana, à qual é inerente o ideal de Justiça.

Pode-se assim dizer que historicamente se partiu de um conceito substancial-material de Justiça, como algo passível de ser objecto de conhecimento, uma realidade susceptível de apreensão pelo intelecto, um objecto do conhecimento, sendo essa a história do chamado Direito Natural.

Posteriormente, e numa paradigmática manifestação da dialéctica Hegeliana, foi-se paulatinamente negando a dimensão metafísica do Direito, esvaziando-se por completo este da ideia de Justiça, e reconduzindo-o a um sistema formal e fechado de normas positivamente impostas, sendo essa a história do Positivismo Jurídico.

A superação da antítese positivista da ideia de Justiça, deu-se com o advento e queda do Estado Nazi do Anti-Direito, como por vezes é chamado, que demonstrou empiricamente que não é – melhor, não pode ser – Direito qualquer ordenamento social normativo coercivamente imposto, sendo esse, quanto a esta matéria, o momento actual da ciência do Direito<sup>37</sup>.

Dito isto, queda por ver o que será então esse referente da Justiça, implicado pela própria ideia de Direito.

Segundo as mais recentes teorias da Filosofia do Direito, o conhecimento do Direito e do que seja a Justiça, em particular, não poderá ser obtido solipsisticamente pelo sujeito ensimesmado, nem, muito menos, adquirido como produto acabado a partir da percepção sensível do caos desorganizado do real.

---

<sup>36</sup> Com a condenação em penas não previstas em leis positivas vigentes à data dos factos imputados aos arguidos, tendo estes agido, justamente, no âmbito de de um quadro legal positivo que lhes impunha e face ao qual o seu comportamento se justificava.

<sup>37</sup> Sem prejuízo da emergência de correntes que se podem designar neopositivistas que, integrando as críticas à corrente original formuladas na segunda metade do século passado e reclamando-se *temperadas* (ou seja, não reduzindo o Direito a mera forma, antes pressupondo-lhe [alg]um conteúdo), persistem na afirmação de que “o Direito será Direito, independentemente do seu conteúdo, isto é, seja mau ou bom Direito, seja justo ou injusto”, sendo expoente de tal corrente entre nós Joaquim Freitas da Rocha (cfr. “*Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos – Esboço de uma Teoria Analítica da Ordenação Normativa*”, Coimbra Editora, 2008; [cit. p. 223]).

Antes, a ciência jurídica, como toda a Ciência em geral, resulta de um processo dialéctico de recíproca conformação entre o objecto e o sujeito, sempre reformulado e sempre inacabado.

Movemo-nos assim não no plano do raciocínio binário, lógico, linear, do certo ou do errado, do verdadeiro ou do falso, mas antes na esfera do mais ou do menos, do plausível ou implausível, ou seja, em suma, do raciocínio analógico ou circular (melhor: em espiral), não vigorando, por isso, o princípio do *tertio non datur*, mas antes o do terceiro *necessário*, tratando-se de situações em que sujeito e objecto do conhecimento se condicionam mutuamente, não existindo cada um deles fora desse necessário plano relacional que os une e no qual, unicamente, cada um deles retira o seu recíproco e correlativo sentido, sendo que o próprio plano relacional signficante (atribuidor de sentido) apenas existe e se justifica, por força da existência dos relacionados sujeito e objecto.

É este plano, de tripolar interdependência, já atavicamente intuído nas culturas antigas (pense-se no conceito da Santíssima Trindade, bem como na mitologia jurídica grega anteriormente abordada), que é preciso apreender e interiorizar para pensar, actualmente, o problema da Justiça.

Assim, esta não poderá ser conhecida por si só, no abstracto dos conceitos, enquanto realidade pura e acabada, nem poderá, muito menos, ser negada como mera fantasia ou crença. Será antes um critério de valor, socialmente pressuposto, já que não é pensável (e muito menos aceitável) a sociedade humana que se não reja por um ideal de Justiça, que integre determinados juízos formais universais (igualdade, proporcionalidade) preenchidos por valores historicamente formados (dignidade da pessoa humana, paz jurídica, tolerância).

Dimensão histórica esta que é absolutamente fundamental, porquanto a justiça, enquanto necessidade e produto cultural, é obra do homem destinada ao homem, criada por este no seu concreto viver, dentro das respectivas condicionantes materiais (realidade conhecida) e espirituais (mundividências e, fundamentalmente, a própria linguagem, repositório daquelas e contexto e limite de qualquer pensamento).

A justiça será assim relativa, mas não *absolutamente* relativa. Ou seja, será historicamente contingente, porque historicamente condicionada, mas não absolutamente contingente, já que, justamente, estará condicionada pelas referidas categorias formais universais, preenchidas pelo próprio lastro da História, que mais ou menos restringirá o âmbito daquela contingência, em função da experiência historicamente adquirida e sedimentada.

Entendida desta forma, não será, obviamente, a justiça critério de validação em termos de verdadeiro (justo) ou falso (injusto), mas de mais ou menos (justo ou

injusto), sendo certo que, como já demonstraram os filósofos, o igual só é igual porque existe o diferente, e na inversa medida da diferença, e vice-versa<sup>38</sup>.

Mas será a justiça assim entendida dotada de qualquer utilidade prática?

A resposta não poderá ser outra que não a afirmativa, tendo-se a história humana por fiadora da conclusão formulada. Efectivamente, sob pena de se considerar aquela como o puro caos insignificante (e a própria linguagem em que tal consideração é formulada é a prova de que assim não é), ter-se-á de condescender que a relativa justiça historicamente possível (porque outra, até agora, não foi conhecida) tem sido suficiente não só para assegurar a não desintegração das comunidades de humanos, como o seu contínuo progresso.

Com efeito, aceitando-se que *ubi societas ibi ius*, e que o Direito para o ser, carece de se conformar (pelo menos minimamente, não se estando, repete-se, no campo do verdadeiro/falso, mas do mais/menos) com a Justiça, integrando esta, parcialmente, um conteúdo histórico-concreto, ter-se-á que aceitar tal carácter relativamente relativo não só como útil mas igualmente como condição indispensável da operacionabilidade do próprio conceito.

Sucede que, hoje como sempre, a dificuldade estará em ultrapassar o plano meramente descritivo da função da ideia de Justiça, para concretizar fundadamente o conteúdo específico de tal ideia. Não obstante, e independentemente do conteúdo concretamente atribuído por cada autor à ideia de Justiça, verifica-se que praticamente todos (senão todos) os que modernamente têm estudado a questão a têm reconduzido a um conjunto de princípios e/ou valores (parcialmente, pelo menos, históricos ou contingentes) com os quais os concretos sistemas jurídicos se devem conformar e cujo grau de cumprimento desse processo de conformação será índice da respectiva validade e legitimidade.

Daí que se possa concluir que a ideia de Justiça, para lá de um agrupamento de princípios e valores que historicamente, em cada momento, atomisticamente a integram, será uma força<sup>39</sup> agregadora desses princípios e valores socialmente fundamentais, e da respectiva coexistência e conjunta afirmação, cuja especificidade será, justamente, a de assegurar a sua concordância ordenada em termos de nunca permitir que a afirmação de qualquer um acarrete a eliminação total de qualquer outro.

---

<sup>38</sup> “Ora, acontece que nada no mundo é absolutamente igual ou diferente, sendo sempre apenas, por referência a um termo de comparação (*tertium comparationis*, porventura a “*ratio iuris*”), mais ou menos *semelhante e dissemelhante* (...). A igualdade é abstracção da diferença e esta, por sua vez, é abstracção da igualdade. Não há uma fronteira lógica entre igualdade e semelhança, a igualdade material é sempre apenas semelhança por referência a...” (Arthur Kaufmann, “*Filosofia do Direito*”, *cit.*, p. 230).

<sup>39</sup> Num sentido paralelo ao sentido do termo na ciência da Física, onde se fala de quatro forças fundamentais: a força forte, a força fraca, a força electromagnética e a força gravitacional.

Assim, e sem prejuízo das várias soluções que historicamente foram sendo apresentadas para o problema em causa, e cuja análise extravasa em muito o propósito do presente trabalho, poder-se-á assentar que, a montante daquelas, o problema (a questão) da Justiça existe e é uma realidade, pelo menos tão antiga quanto a própria história do pensamento humano.

Mais se pode assentar que tal problema apresenta determinadas características distintivas, susceptíveis de lhe serem consensualmente reconhecidas, em termos de justificar a sua individualização. Desde logo trata-se de um problema de valoração. Ou seja, é um problema de qualificação como conforme ou desconforme a um ou vários critérios de valor<sup>40</sup>. Ademais, é um problema que se coloca a dois níveis: por um lado ao nível das normas jurídicas (plano normativo) e, por outro, ao nível da concreta aplicação daquela (plano judicativo). O que é o mesmo que dizer que sendo inquestionavelmente o problema da justiça um problema social, o mesmo tem uma dimensão eminentemente abstracta – a valoração das normas – e uma dimensão predominantemente concreta, que se prende com a aplicação prática dessas normas. Desta forma podem-se distinguir os termos e o modo de colocação do problema da Justiça abstracta (a nível da norma em si)<sup>41</sup> do da Justiça concreta (ou seja de uma determinada aplicação da norma)<sup>42</sup>, sendo admissível a conclusão de que concretamente aplicada uma norma abstractamente justa pode produzir resultados injustos, e ao contrário, concretamente aplicada uma norma abstractamente injusta poderá produzir resultados justos.

Por fim, o problema da justiça coloca-se tanto ao nível do fim como da forma, ou seja, o resultado justo não pode ser obtido de qualquer maneira, mas segundo uma forma (ou processo) que, ela própria, possa ser reputada de justa.

Estes três pontos, ou seja, a existência perene da Justiça enquanto problema de valoração, conjuntamente com uma série de respostas historicamente contingentes, a existência de dois níveis de operatividade desse problema – o nível da norma abstracta e o nível da sua aplicação concreta – e, por fim, a relevância problematológica não só do fim como da forma, serão, deste modo elementos indispensáveis na abordagem do problema da justiça.

A estas ideias é, ainda, possível juntar uma outra; a de Justiça como síntese unificadora de sentido (do juridicamente valioso<sup>43</sup>) segundo um critério de

---

<sup>40</sup> “Para além da multiplicidade das posições históricas, parece que podemos encontrar nestas sempre um denominador comum: a defesa da validade objectiva de certas soluções, elas próprias subtraídas à subjectividade dos agentes sociais.” (Oliveira Ascensão, “*O Direito, Introdução e Teoria Geral*”, cit., p. 201).

<sup>41</sup> Seria o plano da *Themis*, grega.

<sup>42</sup> Seria o plano da *Diké*, grega.

<sup>43</sup> Dos “...pressupostos e limites universais de todo o discurso possível...” na área do jurídico, nas palavras de Batista Machado (“*Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*”, cit., p. 354).

coerência. Efectivamente, se já para Aristóteles a Justiça era o conjunto de todas as virtudes exercidas na comunidade política, ao longo de toda a história o conceito de Justiça foi sempre sendo visto como um conceito agregador daquelas características cuja verificação é essencial para que o Direito possa ser considerado e valer como tal<sup>44</sup>.

---

<sup>44</sup> Parafraseando Karl Larenz (*Metodologia da Ciência do Direito*, 2.<sup>a</sup> Edição, Fundação Calouste Gulbenkian, 1989, p. 579), que se referia ao princípio do Estado de Direito, mas em termos perfeitamente transponíveis, a ideia de Justiça será “uma *ideia directiva* que serve de base a todos estes subprincípios e lhes indica a direcção, não podendo explicar-se esta ideia directiva de outro modo senão aduzindo os seus subprincípios e princípios jurídicos gerais concretizadores na sua conjugação plena de sentido, devida justamente à ideia” de Justiça.

### **III. O direito tributário como ramo autónomo do Direito.**

Sendo, conforme se aludiu já, o problema da Justiça uma questão imanente à própria existência do Direito, surge a necessidade de apurar se no concreto plano em que nos situamos – o direito tributário – esse problema se coloca nos mesmos termos dos restantes ramos do Direito ou se, antes, aqui se encontram particularidades e especificidades que, de algum modo, evidenciem necessidades próprias a que uma solução concretamente formulada para o problema em causa deverá atender.

A mera formulação da questão acima enunciada nos termos em que o foi, implica, desde logo e todavia, a aceitação de um par de postulados que cumpre previamente explicitar.

O primeiro é o de que, como vem de se ver, o problema da Justiça tem sempre uma dada resposta em cada ordenamento jurídico, boa ou má, acertada ou deficiente. Ou seja, independentemente de o pretender, ou sequer de ter consciência de tal questão, qualquer ordenamento jurídico, por o ser, responde de uma maneira concreta ao problema da Justiça, ainda que seja negando-a. Dito de outro modo: todo o ordenamento jurídico tem enquanto tal ínsita uma pretensão de Justiça, sendo certo porém que a conformidade decisória com aquele não implica, necessariamente, uma conformidade com esta.

O segundo é o de que a área do Direito em que nos situamos, possui características próprias, que a individualizam e permitem a sua autonomização dos restantes ramos do estudo do Direito. Esta última questão – a da autonomia e natureza do direito tributário – é uma *vexata quaestio*, que tem acompanhado a matéria científica em causa, praticamente desde que começou a ser estudada, e merece aqui um pequeno desenvolvimento, já que, sendo lateral ao tema da presente dissertação tem, contudo, com ele uma estreita ligação.

#### **1. Perspectiva sobre a autonomia do direito tributário.**

Sem pretender aqui formular uma apreciação definitiva sobre a questão<sup>45</sup>, dir-se-á que se entende que a autonomização do direito tributário, enquanto ramo do estudo do Direito, se justificará não só por razões didáticas, mas, igualmente, porquanto a matéria regulada se reveste, em si própria, de particularidades substanciais que condicionam distintamente a disciplina normativa sobre ela

---

<sup>45</sup> Para uma perspectiva genérica da doutrina nacional e estrangeira sobre a questão, cfr. J.L. Saldanha Sanches, “*A quantificação da obrigação tributária*”, 2.<sup>a</sup> Edição, Lex, Lisboa, 2000, p. 90 (nota 5).

formada e que, conseqüentemente, implicam a ponderação de aspectos específicos para a formulação de juízos sobre o acerto das soluções jurídicas normativamente consagradas e concretamente aplicadas.

Entende-se assim que a autonomia científica do direito tributário será decorrente não só de factores exógenos – uma melhor compreensibilidade para quem se dedique ao seu estudo – mas igual, e se calhar principalmente, por motivos endógenos – que se prendem com a existência de peculiaridades próprias, decorrentes da especificidade da materialidade regulada, ou seja, da sua própria natureza, se assim se puder falar.

Com efeito, o direito tributário e a realidade social que lhe está subjacente, geram sentimentos de uma força enorme e, de um modo geral, profundamente negativos. Ideado em Roma, o imposto entra para a História de um modo que Diogo Leite de Campos definiu da seguinte forma: “*Eis pois o legado de Roma em matéria fiscal: o imposto como produto e instrumento da opressão, crescendo à medida que se desenvolve a máquina político-administrativa; assente na força pura, sem referência à justiça*”<sup>46</sup>.

Ao longo dos séculos, os impostos e a sua cobrança foram sempre um sector de confronto do indivíduo com o Estado<sup>47</sup>, numa luta secular que está longe de se dar por encerrada. Já nos tempos bíblicos a recolha de impostos e os seus agentes eram demonizados<sup>48</sup>, e ao longo da história não faltam episódios de insurreições, revoltas, rebeliões e revoluções motivadas por questões fiscais<sup>49</sup>, em termos de haver mesmo quem se proponha fazer uma interpretação da evolução histórica da Humanidade, à luz de tais questões<sup>50</sup>.

Extremismos à parte, não se poderá, contudo, deixar de conceder que os tributos – e a respectiva regulação (ou falta dela) – ocupam, desde a sua criação, um papel central na vida do Estado e, conseqüentemente, dos respectivos cidadãos. Por outro lado, a tendencial universalidade da tributação leva a que, para

---

<sup>46</sup> “*A arbitragem em Direito Tributário*”, in Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco, vol. I, Coimbra Editora, 2006, p. 740.

<sup>47</sup> “Essentially, taxation can be seen as a barometer of the developing balance between state and the individual rights.”, Duncan Bentley, “*Taxpayers’ Rights: Theory, Origin and Implementation*”, Kluwer, Series on International Taxation, 31, 2007, p. 15. No mesmo sentido, A.L. Sousa Franco diz-nos que “o imposto como que sintetiza o essencial da relação económica entre o cidadão e o Estado” (“*Finanças Públicas e Direito Financeiro*”, 4.ª Edição, vol. II, Almedina, 1992, p. 147)

<sup>48</sup> Cfr. a este propósito, João Taborda Gama, “*O que é de César: Impostos e Cobradores no Novo Testamento (Antologia)*”, in Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Professor Doutor António de Sousa Franco, vol. II, Coimbra Editora, 2006, p. 421.

<sup>49</sup> Vejam-se, em Portugal, as revoltas da Maria da Fonte e da Patuleia e, anteriormente, a revolução de 1640. A um nível mais global, por exemplo, a Revolução Americana e a Revolução Francesa. A este propósito, cfr., por exemplo, J.L. Saldanha Sanches, “*Justiça Fiscal*”, FFMS, Lisboa, 2010, pp. 19 e ss..

<sup>50</sup> Cfr. Charles Adams, “*For Good and Evil - The Impact of Taxes on the Course of Civilizations*”, 2nd Ed., Madison Books, 2001.

além de extensiva, ela seja também intensiva, abrangendo praticamente todos os aspectos da vida daqueles<sup>51</sup>.

Com esta omnipresença do direito tributário, concorrem uma série de especificidades que, de igual modo, contribuem para a singular importância da matéria jurídica em questão. Especificidades essas que se situam não só no plano da regulação jurídica implementada ou a implementar, como também, e sobretudo, no plano da realidade social a regular.

Compreender a questão da autonomia científica do direito tributário, implica, assim e desde logo, um esforço para ultrapassar a superficialidade com que tal matéria é por vezes encarada. Com efeito, o estudo de um determinado ramo do Direito postula, à partida e de alguma forma, o reconhecimento de uma certa autonomia ou especificidade da matéria estudada. Nesse contexto, é natural que seja fácil surgir uma predisposição para, *ab initio*, se aceitar tal circunstância e reconduzir a essa realidade a questão da autonomia científica da matéria em causa.

Sendo o tratamento científico do direito tributário relativamente recente, não é de estranhar, todavia, que não só tal questão assumia especial relevância em relação a outros ramos do Direito mas também que a resposta à mesma ainda não esteja sedimentada, da mesma maneira que acontece relativamente a outras áreas do jurídico. Daí que se possam, com frequência, encontrar afirmações absolutamente contraditórias a tal respeito, ora reconduzindo o direito tributário a uma variante, forma ou sector do direito civil, ora a uma parte mais ou menos indistinta do direito administrativo<sup>52</sup>.

Não obstante, conforme se referiu, ser o tratamento científico do direito tributário relativamente recente, a história da relação de imposto, pelo contrário, remonta praticamente aos inícios da civilização. Contudo, na maior parte dessa história, tal relação foi encarada como uma mera relação fáctica, quase sempre de submissão. Com efeito, normalmente o imposto era devido pelos vencidos aos

---

<sup>51</sup> “constituye la relación Estado-contribuyente la relación jurídica mas general y mas duradera que hoy existe entre la comunidad y sus ciudadanos.” (Walter Schick, *“La Obligacion de las Autoridades Fiscales de Recaudar los Impuestos”*, in *Seis Estudios Sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Editorial de Derecho Financero, Editoriales de Derecho Unidas, Madrid, 1980, p. 183).

<sup>52</sup> Cfr., por exemplo, as afirmações de Diogo Leite de Campos, segundo o qual “O Direito Tributário é um “vulgar” Direito das Obrigações; um capítulo do Direito (Privado e Civil) das Obrigações. Só que, no Direito das Obrigações tributárias, estas têm origem legal – mas, quantas obrigações civis não têm também fonte na lei?”, por um lado, e de Carlos Pamplona Corte-Real, segundo o qual “Pode, pois, assentar-se em definitivo na conclusão de que o direito fiscal é um sector do direito administrativo, com objecto especializado e princípios próprios, que lhe conferem uma «tonalidade jurídica distinta», porém claramente insuficiente para recortar a sua autonomia face ao direito administrativo.” (*apud* Vasco António Branco Guimarães, *“A estrutura da obrigação de imposto e os princípios constitucionais da legalidade, segurança jurídica e protecção da confiança”*, in *Estudos em Homenagem à Dr.ª Maria de Lourdes Órfão de Matos Correia e Vale*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (171), CEF, 1995, p. 519).

vencedores, sendo, quase por excelência, um símbolo de vassalagem e da correspectiva suserania<sup>53</sup>.

Era assim na antiguidade e em Roma, e foi assim na Idade Média até, perto do final desta, surgir o princípio da auto-imposição dos impostos pelas cortes, representantes da nação<sup>54</sup>. Mas mesmo a partir daí, não obstante a *juridificação* derivada da aceitação de um princípio de auto-consentimento como condição legitimadora, continuou a obrigação de imposto a ser entendida como mera decorrência da força que a mantinha.

E se com o absolutismo régio pós-renascentista, se regrediu à concepção do imposto como mais uma prerrogativa do poder absoluto do soberano, a Idade Moderna apenas se limitou, nesta como em muitas outras coisas, a substituir a figura do Rei pela do Estado, sucedendo este, através dos seus órgãos de administração e respectivos titulares, no poder daquele.

Daí que só mais tarde, já no dealbar do século XX, consolidada a juridificação do poder da Administração, é que se começou a pensar em enquadrar a regulação dos impostos no mundo do Direito. E aqui surgiram duas correntes principais: uma reconduzindo o regime jurídico dos impostos a uma parte do direito administrativo e outra insistindo que o mesmo não passava de uma forma do direito (civil) das obrigações<sup>55</sup>.

Poder-se-á dizer, todavia, com Michel Bouvier<sup>56</sup>, que o que estava em jogo na polémica em causa era muito mais do que ciência ou técnica fiscal. Era, pura e simplesmente, política! Com efeito, enquanto que uma das posições sustentava a discricionariedade do Estado no domínio tributário, subordinada a critérios pragmáticos de natureza económica e/ou financeira, outra pretendia a submissão daquele aos princípios do direito (civil) comum, como qualquer outro sujeito de relações jurídicas. Ou seja, tratava-se, ainda e em suma, da recorrente luta entre o absolutismo estatal e o individualismo liberal. Todavia, no quadro de tal discussão, a autonomia do direito fiscal era, na verdade, a autonomia do legislador fiscal, pelo que, na realidade, estava meramente em causa uma autonomia formal e vazia.

Assim, continuando com Michel Bouvier, pode-se dizer que não obstante o apaziguamento da referida querela, em parte devido ao efeito de síntese e conciliação decorrente da passagem do tempo, ela continua aberta e apenas mais

---

<sup>53</sup> “...les origines de la fiscalité montrent des liens intimes entre celle si et la notion de pouvoir”, Michel Bouvier, *Introduction au droit fiscal et a la theorie de l'impôt*, 2eme Ed., L.G.D.J., 1998, pp. 128 e s.

<sup>54</sup> Em Inglaterra, com a Magna Carta, em 1215. Em Portugal, a partir de 1261.

<sup>55</sup> Que, inclusive, geraram posições sintéticas, como a de J.L. Saldanha Sanches, que idealiza o acto tributário como a recepção pelo direito administrativo da figura civilística da liquidação (“*A quantificação da obrigação tributária*”, *cit.*, p. 114).

<sup>56</sup> “*Introduction au droit fiscal et a la theorie de l'impôt*”, *cit.*, p. 169 e s..

silenciosa na prática fiscal e, sobretudo, no quadro dos litígios entre a administração e os contribuintes.

Ora, precisamente aqui é que se poderá, porventura, encontrar a natureza fundamental do direito tributário.

Com efeito, ele não será, simplesmente (a não ser numa neutra perspectiva descritiva), “o conjunto das normas jurídicas relativas à obtenção de receitas públicas coactivas”<sup>57</sup>. Esta definição clássica está, à partida, distorcida e conformada por aquele contexto histórico que sumariamente acima se desenhou e é, congenitamente, atrofiadora. Na verdade, o facto de o conjunto das normas jurídicas que se integram no âmbito do direito tributário se reportarem “à obtenção de receitas públicas coactivas” não esgota – nem pode esgotar – a finalidade do conjunto normativo em causa, do mesmo modo que, por exemplo, podendo dizer-se que o direito penal será o conjunto das normas jurídicas relativas à aplicação de sanções criminais (penas), será absolutamente redutivista e manifestamente desadequado concluir que a finalidade do direito penal é a aplicação de penas.

A norma jurídico-tributária, como qualquer outra norma jurídica, colhe, em última linha, a sua justificação num conflito de interesses<sup>58</sup>. Deste modo, o direito tributário será, verdadeiramente, o conjunto das normas que regulam as relações jurídicas entre a administração tributária (seja qual for a forma sob que esta se apresente) e os contribuintes, ou seja, que regula o poder do Estado, através daquela, legitimamente tributar estes. Será isto que efectivamente identifica e individualiza o direito tributário.

E será isto que terá de estar presente – sempre – na definição das soluções jurídicas concretas a encontrar dentro da área em questão. Com efeito, em cada questão tributária concretamente suscitada está – sempre – em causa o conflito de interesses entre a pretensão tributária do Estado e a defesa pelo contribuinte do seu património, e uma justa composição desses interesses. É essa, tem de ser essa, num Estado de Direito Democrático, a essência de qualquer norma tributária.

A formulação sugerida permite assim, ter permanentemente presente que numa questão fiscal estão sempre em causa dois sujeitos de Direito, de igual dignidade, cujos conflitos de interesse cumpre dirimir à luz de critérios próprios, implicados pela, e decorrentes da, matéria em causa.

---

<sup>57</sup> Aníbal Almeida, “*Estudos de Direito Tributário*”, Almedina, 1996, p. 21.

<sup>58</sup> “... constituindo a Administração fiscal, por força das tarefas que constitucionalmente lhe incumbem, uma actividade que vai necessariamente restringir a esfera de actuação privada dos cidadãos ... caberá aos tribunais resolver litígios que serão normalmente uma divergência Administração-contribuinte sobre o conteúdo exacto das suas obrigações directamente fiscais, ou outras que com estas sejam conexas e estejam também ligadas à actividade de cobrança dos impostos.” (J.L. Saldanha Sanches, “*Princípios do Contencioso Tributário*”, *cit.*, pp. 25, 26).

A ideia (clássica) de que o direito tributário está *funcionalizado* à obtenção de receitas pelo Estado, causalmente responsável por muita da incompreensão e problematidade daquele<sup>59</sup>, será, assim, um arcaísmo que urge ultrapassar. Na realidade, tal funcionalização é um autêntico *cancro* do direito tributário, a que, muito a custo, este tem sobrevivido, podendo dizer-se que dar de barato tal instrumentalização do direito (tributário ou seja ele qual for) ao financiamento do Estado, será, genuinamente, entregar a sua cabeça a Salomé<sup>60</sup>.

A *função* do direito tributário não é, assim, obter, ou assegurar a obtenção de, receitas para o Estado<sup>61</sup>. A *função* do direito tributário é regular o conflito de interesses entre a pretensão (o interesse público) do Estado obter receitas e a pretensão (o interesse privado) dos contribuintes manterem a integridade do seu património<sup>62</sup>. Deste modo, nunca será critério interpretativo da norma tributária a salvaguarda do interesse patrimonial ou financeiro do Estado, mas a justa composição deste com o interesse correlativo e antagónico do contribuinte.

Igualmente castrador é o entendimento contraposto ao referido, segundo o qual o direito tributário terá como função exclusiva ou essencial a de estabelecer as garantias do contribuinte face à soberania fiscal do Estado<sup>63</sup>. A natureza do direito tributário não poderá, assim, ser vista como meramente garantística, no limite como um direito da Defesa do Contribuinte, ou seja como um conjunto de normas cuja finalidade é proteger este dos abusos do poder público, aquém das quais tudo é a este (discricionariamente) permitido.

---

<sup>59</sup> Cfr. a este respeito, Carlos Pamplona Corte-Real, “A reforma fiscal e a inerente dignificação científica do Direito Fiscal”, in Colóquio Sobre o Sistema Fiscal, CEF, DGCI, 1984, pp. 11 e ss..

<sup>60</sup> “Tendo entrado e dançado, a filha de Herodíade agradou a Herodes e aos convidados. O rei disse à jovem: «Pede-me o que quiseres e eu to darei.» E acrescentou, jurando: «Dar-te-ei tudo o que me pedires, nem que seja metade do meu reino.» Ela saiu e perguntou à mãe: «Que hei-de pedir?» A mãe respondeu: «A cabeça de João Baptista.» Voltando a entrar apressadamente, fez o seu pedido ao rei, dizendo: «Quero que me dê imediatamente, num prato, a cabeça de João Baptista.» O rei ficou desolado; mas, por causa do juramento e dos convidados, não quis recusar. Sem demora, mandou um guarda com a ordem de trazer a cabeça de João. O guarda foi e decapitou-o na prisão; depois, trouxe a cabeça num prato e entregou-a à jovem, que a deu à mãe. Tendo conhecimento disto, os discípulos de João foram buscar o seu corpo e depositaram-no num sepulcro.” (Evangelho de S. Marcos, 6:22,29).

<sup>61</sup> António Carvalho Martins (“*Simulação na Lei Geral Tributária e Pressupostos do Tributo*”, Coimbra Editora, 2006, p. 51) refere que a diferença entre o direito privado e o direito fiscal “ressalta da diversidade do objecto tutelado que, no direito privado, é o interesse particular dos cidadãos posto em confronto, ou em conflito, com os interesses, também, particulares dos outros cidadãos, enquanto, no direito fiscal, é o interesse do Estado à cobertura das necessidades colectivas através de certa espécie de receita subordinada a um regime próprio de legitimação, de definição e de cobrança.”.

<sup>62</sup> Não se subscrevem assim posições, como a de Nuno de Sá Gomes (“*Manual de Direito Fiscal*”, 12.<sup>a</sup> Edição, Rei do Livros, 2003, p. 23), que entendem que “o direito fiscal tutela, fundamentalmente, *interesses públicos*”.

<sup>63</sup> “un tratamiento que se base de forma superficial en los intereses del contribuyente tiene que errar en aspectos esenciales del problema, y por ello sería científicamente impensable.” (Walter Schick, “*La Obligación de las Autoridades Fiscales de Recaudar los Impuestos*”, cit., p. 184).

## 2. O direito tributário como regulação do *ius tributandi* do Estado.

Uma perspectiva moderna e científica da matéria em causa impõe, então, que seja reconhecido como objecto do direito tributário, não a tutela dos interesses de quem quer que seja, mas o conflito de interesses divergentes entre (pelo menos) dois sujeitos de Direito, que lhe cumprirá dirimir à luz de critérios adequados (justos).

E se nos idos anos 80 do século passado Carlos Pamplona Corte-Real escrevia que “*o reconhecimento da economicidade da incidência das normas de tributação é um ponto assente*”<sup>64</sup>, hoje tal entendimento já não se poderá aceitar.

Com efeito, se é indesmentível que à elaboração de normas tributárias presidem, em boa medida, considerações económicas e financeiras, menos verdade não será que tal não se dá de maneira diferente do que ocorre noutros ramos do direito, como sejam o direito do Trabalho, o direito Comercial, o direito do Arrendamento, o direito da Concorrência, o direito administrativo, até, em certa medida, o próprio direito penal. Daí que, a referida circunstância não deva ser considerada específica do direito tributário, e muito menos identificadora da sua natureza e justificadora da sua autonomia.

As especificidades decorrentes da consideração de aspectos de índole económica e financeira deverão, assim, ficar restringidas ao momento político de produção normativa, não se justificando, daí em diante, e concretamente no processo judicativo, qualquer especificidade, a este nível, em relação a outros ramos do Direito<sup>65</sup>.

De um ponto de vista clássico, aquela “*preocupação economicista*” congénita do direito tributário, é usualmente demonstrada pela relevância tributária das chamadas *realidades de facto*, situações que se prendem com a tributação de determinadas situações, desconsiderando-se a forma jurídica que as mesmas tomaram face a outros ramos do Direito.

Todavia, como adiante se verá melhor, deverão entender-se tais casos, não como a preponderância de uma faceta económica e, como tal, *não jurídica* do direito tributário, mas, pelo contrário, como a emergência de um princípio de Justiça imanente, reforçador da sua juridicidade, que impõe que situações materialmente iguais sejam tratadas de forma igual.

---

<sup>64</sup> “*A reforma fiscal e a inerente dignificação científica do Direito Fiscal*”, *cit.*, p. 31.

<sup>65</sup> “Uma vez predeterminada a partilha dos encargos tributários resultante da valoração do legislador que ponderando os interesses individuais e colectivos tomou uma primeira decisão, sobre o nível e quantificação das receitas que o Estado chamará a si, e uma outra decisão, sobre a percentagem dos rendimentos privados, em função da respectiva capacidade contributiva, que as irão constituir, não há mais lugar para a referência a um interesse público de maximização de receitas ou de um interesse privado de minimização de pagamentos.” (Saldanha Sanches, “*Princípios do Contencioso Tributário*”, *cit.*, p. 37).

O direito tributário, na sequência do que vem de se dizer, pode então ser entendido como a regulação jurídica do *ius tributandi* do Estado. Efectivamente, nas sociedades modernas o poder de tributar<sup>66</sup> – de impor tributos - está, em primeira linha, juridicamente reservado ao Estado<sup>67</sup>. O mesmo, de resto, acontece relativamente a outros poderes fundamentais da vivência colectiva, usualmente tidos por manifestações de soberania, como os ligados à defesa e policiamento e, sobretudo, o direito de administrar justiça e, dentro deste, o direito de punir (*ius puniendi*).

Ora, tal como os restantes poderes do Estado, perante a aceitação do princípio do Estado de Direito e, sobretudo, do Estado de Direito Democrático, o *ius tributandi* não poderá ser entendido como um poder de facto próprio daquele, limitado pela lei, mas como um poder jurídico, que só existe e existe apenas na medida em que é regulado pelo Direito. Deste modo, não será o direito tributário, enquanto direito regulador do *ius tributandi* do Estado, que estará ao serviço dos interesses económicos e/ou financeiros deste, mas, pelo contrário, será o direito de tributar do Estado que, para lá de quaisquer considerações daquela referida índole, apenas existirá e poderá ser legitimamente exercido nos estritos termos regulados pelo direito tributário<sup>68</sup>. Assim, não fará mais sentido dizer que o direito tributário visa tributar, do que dizer, por exemplo, que o direito penal visa punir. Embora, o acto típico de um e outro sejam, respectivamente, o de tributar e o de punir, ambos se realizam, só e unicamente, tributando e punindo quando seja *de Direito* tributar e punir, e não tributando e não punindo, quando seja igualmente *de Direito* não tributar e não punir.

Apenas entendido desta forma, ou seja, entendido como verdadeiro Direito, se poderá reconhecer no direito tributário a sua natureza e a razão de ser da sua autonomia, enquanto ramo do estudo daquele. Natureza essa que, como decorre do exposto, será inequivocamente de direito Público, na medida, justamente, em que se trata da regulação de um poder jurídico titulado típica e originalmente (pelo menos) de forma exclusiva pelo Estado.

---

<sup>66</sup> Expressão utilizada por conveniência, já que com mais propriedade dir-se-ia o *direito* a tributar.

<sup>67</sup> Sem prejuízo de fenómenos marginais modernos de privatização, que, ainda assim, não deixam de ter na sua génese um acto de disposição estatal.

<sup>68</sup> Amplamente entendido, abrangendo não só o direito constitucional tributário, como igualmente os princípios gerais do Direito, decorrentes da ideia de Justiça, que vinculam o próprio legislador constitucional.

### 3. Algumas especificidades relevantes do direito tributário.

#### a. A desigualdade como paradigma.

Esta autonomização do direito tributário, reconhecida da forma acima exposta, não tem apenas subjacente, porém, um critério atinente ao poder jurídico estadual regulado e aos sujeitos da relação jurídica típica.

Antes, essas especificidades do ponto de vista formal têm correspondência numa série de outras características que são próprias do ramo do Direito em que nos situamos, uma das quais é, desde logo, a circunstância de a relação jurídica tributária integrar o arquétipo da antítese daquela “*paritária intersubjectividade*” que o Professor Castanheira Neves referia ser o domínio do direito Civil<sup>69</sup>, o que convoca necessariamente a formulação de distintos padrões de equilíbrio – e, logo, de justiça – em relação ao modelo da relação jurídico-civil<sup>70</sup>.

Não se trata aqui já, como se viu, de defender uma a-juridicidade do direito tributário, na linha clássica da defesa da autonomia daquele como ramo do direito financeiro<sup>71</sup>, conformado em primeira linha pelas necessidades económicas do Estado, e não pela ideia de Justiça, mas, pelo contrário, a afirmação de uma especificidade da relação jurídica tributária, caracterizada por postular um desequilíbrio radical dos seus sujeitos, de onde resulta por regra a supremacia de facto de uma das partes<sup>72</sup>, com a necessidade consequente da intervenção de tal especificidade<sup>73</sup> na ponderação relativa ao equilíbrio normativo a estabelecer.

---

<sup>69</sup> Não se subscreve, assim, o entendimento de que a obrigação jurídico-tributária é em tudo idêntica à obrigação jurídico-civil, diferindo apenas na circunstância de a sua fonte ser a Lei. Entende-se antes que existem diferenças notórias ao nível dos interesses jurídicos a tutelar com o respectivo regime jurídico, o que terá influência, por exemplo, ao nível dos deveres acessórios e da tutela das expectativas.

<sup>70</sup> Que é, como se sabe, o padrão do estudo da relação jurídica, e de todas as problemáticas envolventes.

<sup>71</sup> Evitando-se, deste modo, a crítica formulada por Aníbal Almeida (“*Estudos de Direito Tributário*”, *cit.*, p. 27), segundo o qual “É claro que quem assim discorre, à *margem do direito* (comum ou outro?), tenderá, fatalmente, a isolar (ou *insular*) o *Direito Fiscal*, assim quebrando a *unidade do direito* (valor fundamental para o direito)...”. Pelo contrário: trata-se de afirmar a especificidade do direito tributário dentro da unidade do Direito, sob o prisma do elemento unificador estruturante deste, que é a ideia de Justiça.

<sup>72</sup> Esta proposição será marginalmente questionável nas situações em que estejam em causa grandes contribuintes, com organizações dedicadas à optimização fiscal que superarão em muito, em meios e preparação, a organização estatal de cobrança de tributos. Ainda assim, tais situações, ainda que pontuais, integrarão um traço característico do direito Tributário, relativo ao permanente jogo de forças disputado no seu terreno (no caso, entre o poder económico e o poder estatal).

<sup>73</sup> Um pouco como acontece com o Direito do Trabalho, onde um dos traços distintivos da sua autonomia é a necessidade de consideração da posição do trabalhador, enquanto parte mais fraca e subordinada da relação jurídico-laboral. A um outro nível, no direito do consumo, verifica-se igualmente que uma disparidade originária na posição dos sujeitos da relação jurídica regulada, explica as soluções consagradas no ramo do direito em causa, justificando a sua especificidade.

Por outro lado, o carácter quase *alimentar* da prestação tributária para a Coisa Pública, gera uma relação de dependência de natureza *aditiva*, desta para com aquela, como os mais recentes acontecimentos o demonstram<sup>74</sup>, situação substancialmente agravada pelo facto de ser efectivamente o mesmo poder político que actua através da administração, ou seja o próprio *agarrado* à receita tributária, a definir os pressupostos da sua geração e os métodos da sua recolha, o que coloca, estruturalmente e à partida, sérios problemas de isenção, equidade e, conseqüentemente, de Justiça<sup>75</sup>.

Ainda no plano das especificidades inerentes à problemática da regulação jurídica da matéria em causa, mas agora num plano adjectivo, cumpre ainda salientar como expressão da radical desigualdade da relação jurídica tributária, as questões relativas à organização e funcionamento do sistema de cobrança de tributos. Com efeito, o carácter intrusivo do direito processual tributário, especialmente evidente no que diz respeito à sua vertente fiscalizadora, aproxima-o distintamente do direito processual penal<sup>76</sup>, afastando-o, concomitantemente, do direito administrativo; tal como a polícia é um órgão da administração do Estado que no âmbito do processo penal se rege por normas de natureza não administrativa (o mesmo acontecendo com os órgãos intervenientes no processo contra-ordenacional), a Administração Tributária é um órgão da administração do Estado que actua essencialmente vinculada a normas de natureza não administrativa – o direito tributário, substantivo e procedimental.

Numa perspectiva meramente estatística, de resto, será porventura neste plano que um maior número de situações facilmente qualificáveis como injustas se detectará. Serão, efectivamente, difíceis de contradizer afirmações como as de Charles Adams, que nos refere que “Human rights have suffered even more than nations – whatever the tax man wants the tax man gets, including our liberty, should he so desire.”<sup>77</sup>, “In modern times, tax makers like to manufacture synthetic felonies to terrorize taxpayers.”<sup>78</sup> e, ainda mais apocalipticamente, “If we are to preserve and pass on to our children the liberty and freedom we boast about, which our forefathers passed on to us, we must focus our attention on our tax

---

<sup>74</sup> A propalada crise económico-financeira e respectiva superação que, como já se constata, se dará à custa de um agravamento tributário, mais ou menos explícito (dir-se-á, até, mais e menos explícito).

<sup>75</sup> Tudo isto agravado por uma exacerbada concorrência fiscal, decorrente da globalização, que leva a que se possa falar “da erosão do princípio (constitucional) da igualdade dos contribuintes” (Gonçalo Anastácio, “*Concorrência Fiscal na União Europeia*”, in Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Professor Doutor António de Sousa Franco, vol. II, Coimbra Editora, 2006, p. 68).

<sup>76</sup> Superando-o, inclusive, em determinados aspectos. Para o compreender, basta atentar, por exemplo, na maior facilidade concedida às autoridades tributárias no que diz respeito à derrogação do sigilo bancário ou à violação de correspondência, para fins de fiscalização aduaneira (cfr. *infra* nota 80).

<sup>77</sup> “*For Good and Evil - The Impact of Taxes on the Course of Civilizations*”, cit., xxi.

<sup>78</sup> “*For Good and Evil - The Impact of Taxes on the Course of Civilizations*”, cit., xxii.

system and the destructive forces we have put in motion, forces that are far more dangerous than any outside invaders.”<sup>79</sup>.

Ainda assim, sem extremismos, poder-se-á ter como facto que “It is not uncommon for revenue authorities to have grater powers of search and seizure, for example, than those available to the police investigating serious crimes”<sup>80</sup>.

Ou seja, e resumindo, de um ponto de vista da regulação normativa que lhe diz respeito, o direito tributário coloca uma série de questões próprias assentes numa radical desigualdade, quer relativa à posição dos sujeitos na relação jurídico-tributária, quer relativa às especiais relações de interesse entre o Estado-criador-de-Direito e o próprio Direito criado, com as implicações daí decorrentes quer a nível substantivo quer a nível adjectivo.

### **b. O direito tributário como um *direito-crise*.**

A vinculação pelo princípio da generalidade e da igualdade, aferida esta em função do princípio da capacidade contributiva, impõe ao direito tributário que incida sobre a totalidade da vida económica que se desenrola sob o manto da ordem jurídica em que se integra, vislumbrando-se, assim e desde logo, a vastidão praticamente caótica da *massa* social a regular por aquele<sup>81</sup>.

E sendo (ainda mais num sistema económico de índole capitalista) a infra-estrutura económica o sector mais dinâmico da vida social, igualmente fácil é de idear que aquela *massa* multiplicada pelo imparável *movimento* da vida social, potencia a sua complexidade para planos ímpares no mundo jurídico<sup>82</sup>.

Por outro lado, o carácter unilateral típico do tributo, bem como a sua ancestral conotação com o acto de pilhagem, ainda profundamente arreigada no subconsciente colectivo da sociedade actual, acarreta uma natural resistência ao

---

<sup>79</sup> “For Good and Evil - The Impact of Taxes on the Course of Civilizations”, *cit.*, xxiii.

<sup>80</sup> Duncan Bentley, “Taxpayers’ Rights: Theory, Origin and Implementation”, *cit.*, p. 54. Perfunctoriamente, na nossa ordem jurídica, basta atentar nas facilidades evidentes concedidas à Administração Tributária para a derrogação do sigilo bancário, em contraste com o apertado regime a que estão sujeitas as autoridades de investigação criminal. Outro exemplo evidente é o da facilidade concedida às autoridades alfandegárias para inspeccionarem correspondência, em contraste com as exigências procedimentais que as autoridades de investigação criminal estão obrigadas a observar.

<sup>81</sup> Que inclui, desde logo, a parte económica de actividades essencialmente não económicas, como, por exemplo, as chamadas organizações não-governamentais. A este respeito, cfr. Glória Teixeira, “As organizações não-governamentais: algumas considerações jurídico-fiscais”, in Estudos em Comemoração dos cinco anos (1995-2000) da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Coimbra Editora, 2001, pp. 277 e ss.

<sup>82</sup> Basta pensar na dificuldade da tributação de realidades imateriais e na crescente importância que elas assumem na actividade económica (quer produtiva quer meramente especulativa) actual. A este respeito, cfr., por exemplo, Glória Teixeira, “Manual de Direito Fiscal”, Almedina, 2008, pp. 389 e ss., 397 e ss. e 447 e ss.

seu acatamento, que se demonstra especialmente acentuada nas culturas herdeiras de um passado prolongado de poder centralizado e absolutista.

Assim, numa perspectiva *einsteiniana* pode-se afirmar com segurança que ao direito tributário cumpre regular as linhas de mais alta tensão da vida social, sendo, se calhar por isso, aquilo a que se poderá chamar um direito em permanente crise, quer por força da complexidade das questões com que, reiteradamente, se confronta, quer pelas resistências endémicas que encontra na própria ordem social que procura regular<sup>83</sup>. Exemplos disso não faltam e, cingindo-nos à actualidade mais próxima, poderemos ponderar as questões ligadas à extrafiscalidade, à degradação do poder fiscal e à privatização da administração dos impostos<sup>84</sup>, bem como a afamada concorrência fiscal<sup>85</sup> (exacerbada no presente quadro de globalização e da crise económico-financeira vigente).

Num outro plano, e atenta a emergência da institucionalização de organizações de Estados como a União Europeia e análogas, pode-se com Casalta Nabais, colocar a “*questão de saber se não estamos perante a emergência de um direito fiscal a montante dos Estados*”<sup>86</sup>.

Tudo isto índices de uma crise que, mais do que estrutural ou permanente, se pode considerar co-natural ao próprio ramo do Direito em causa e, sobretudo, sem paralelo de qualquer espécie em outros sectores da normação jurídica<sup>87</sup>. Este estado congénito de convulsão contende de forma frontal com a abstracção inerente à própria existência da norma jurídica, colocando-a permanentemente sob pressão, na medida em que a todo o momento a sua actualidade e adequação à realidade regulada é posta em causa, colocando-se por isso, também ao nível da normação, exigências específicas particularmente complexas.

---

<sup>83</sup> Já Vítor Duarte Faveiro, na década de 80 do século passado, afirmava que a realidade tributária “se trata de uma realidade cheia de incongruências, de paradoxos, de imprecisões, de contradições e de insuficiências, quer como instituição organizada no campo das estruturas da colectividade, quer como elemento claro e inequívoco da cultura e da mentalidade do homem médio e dos próprios responsáveis, quer ainda, como objecto de preocupação científica ao nível das demais ciências humanas.” (*Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, I vol., Coimbra Editora, 1984, pp. 16 e 17).

<sup>84</sup> A propósito destes três grupos de situações, cfr. J. Casalta Nabais, “*A Constituição Fiscal Portuguesa e alguns dos seus desafios*”, in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Armando M. Marques Guedes*, Coimbra Editora, 2004, pp. 85 e ss.

<sup>85</sup> Gonçalo Anastácio, “*Concorrência Fiscal na União Europeia*”, *cit.*, pp. 68 e ss.

<sup>86</sup> “*A Soberania Fiscal no actual quadro de internacionalização, integração e globalização económicas*”, in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor André Gonçalves Pereira*, Coimbra Editora, 2006, pp. 497 e ss.

<sup>87</sup> Sem prejuízo de se reconhecer um estado geral de crise no Direito. A este respeito, referindo-se às “*causas gerais da crise do Direito e sua repercussão sobre o Direito Fiscal*”, com considerações que se mantêm actuais, cfr. Vítor Duarte Faveiro (*Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, II vol., Coimbra Editora, 1986, pp. 53 e ss.

### c. A proeminência do princípio da legalidade.

A tudo o que vem de se referir, acresce ainda um outro traço igualmente essencial e definidor do ramo do Direito em que nos situamos, que deriva directamente de um aspecto acima já aludido, que é a circunstância de o conflito de interesses fundamental subjacente ao direito tributário (dir-se-ia a qualquer relação jurídico-tributária típica), se configurar entre o interesse patrimonial do Estado em tributar e o interesse patrimonial dos contribuintes, de não o serem.

A fermentação histórica desse dado primordial gerou o princípio conhecido por princípio da legalidade tributária<sup>88</sup>, bem como o princípio da tipicidade fechada<sup>89</sup>, corolário daquele, que constituíram, pode-se dizê-lo, a primeira tentativa de jurisdicionalização da actividade de lançamento e cobrança de impostos. Tal marca congénita do direito tributário, exerce uma influência transversal ao mesmo de uma forma que apenas tem paralelo (que, de resto, é frequentemente sublinhado) com o direito criminal<sup>90</sup>.

Todavia, ao contrário do que ocorre neste ramo do Direito, por diversas razões que não cumpre aqui esmiuçar, mas às quais não será estranha a ausência de um princípio que, em direito fiscal, desempenhe a mesma função que cabe ao princípio da culpa em direito penal<sup>91</sup>, a operacionabilidade do princípio da legalidade e respectivos corolários no direito tributário, tem resistido inquestionavelmente mal ao decurso do tempo e ao constante desafio da realidade<sup>92</sup>, tendo paulatinamente emergido carências e limitações da mais variada ordem (as quais serão detalhadas adiante), que põem a nu a sua desadequação para, inalterado, continuar a cumprir satisfatoriamente a sua função tradicional.

---

<sup>88</sup> Bem como o princípio da proibição da analogia em direito fiscal, seu corolário, consagrado entre nós no artigo 11.º/4 da Lei Geral Tributária.

<sup>89</sup> O qual Duncan Bentley afirma como o primeiro dos direitos, no seu ensaio de criar um sistema de direitos fundamentais universais do contribuinte (cfr. *"Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation"*, cit., p. 217).

<sup>90</sup> Não sendo comparável ao direito administrativo. Como afirmava Nuno de Sá Gomes (*"Manual de Direito Fiscal"*, cit., p. 28), louvando-se em A. Berliri, o princípio da legalidade "tem em direito fiscal um sentido específico pois enquanto que no direito administrativo vigora o princípio da *discricionarietà*, no direito fiscal *material* vigoram os princípios da *tipicidade fechada e do exclusivismo* ... pois a própria *margem de livre apreciação* concedida, por vezes, à administração fiscal na *determinação da matéria colectável e no reconhecimento de benefícios fiscais deve ser tida como uma discricionarietà técnica e probatória e não administrativa*."

<sup>91</sup> Que explica o afrouxamento do princípio da legalidade em direito penal, no que diz respeito à medida da pena, com a conseqüente flexibilidade, de todo inexistente em direito tributário.

<sup>92</sup> Sendo que a própria legalidade tem resistido, genericamente, mal ao decurso do tempo e ao constante desafio da realidade, sendo reconhecida inclusive autores de cariz mais *positivista* – embora, *et pour cause*, numa perspectiva algo *benigna* – uma crise geral da lei (cfr. neste sentido, por exemplo, Joaquim Freitas da Rocha, *"Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos"*, cit., pp. 556 e ss.).

Efectivamente, o vórtice progressivo da modernidade tem-se inquestionavelmente encarregue de, à saciedade, expor a debilidade desse esteio dos sistemas fiscais modernos, seja em situações em que a rigidez normativa dele decorrente redunde no sacrifício injustificado dos direitos do contribuinte seja em situações em que estes, deliberada ou casualmente, são eximidos a obrigações que, objectivamente, se apresentam óbvias<sup>93</sup>. Ou seja, o princípio da legalidade tributária – de uma forma algo perversa – tem-se revelado na prática uma autêntica faca de dois gumes, ambos excessivamente afiados, cortando a direito, qual espada de Salomão (no seu mais degradante sentido), em prejuízo indiscriminado de ambas as partes na relação jurídica tributária.

À constatação desta realidade, poder-se-á, para além do mais, reconduzir a génese de todo um sector próprio do direito fiscal, relacionado com as chamadas práticas abusivas e correlativa regulamentação anti-abuso. Esta nova área do direito tributário, a que se voltará mais adiante, tem como finalidade obstar a situações de não tributação, sub-tributação ou diferimento da tributação, que, grosso modo, se apresentem como injustificadas. Ou seja, dito de outro modo, visam acudir a situações em que a distorção provocada pelo princípio da legalidade redunde em prejuízo de apenas um dos lados da relação tributária, o que, evidentemente e como adiante se retomará, é propício ao emergir de situações de desigualdade manifesta, e convoca, com urgência e ao nível mais elementar, necessidades especiais de regulação, em termos que não se replicam em qualquer outra área do Direito.

---

<sup>93</sup> Já que, conforme referia Walter Schick (*“La Obligacion de las Autoridades Fiscales de Recaudar los Impuestos”*, cit., p. 185), por força do princípio da legalidade “No sólo rige el principio: ningún impuesto, si no deriva de la ley, sino también este otro: si una ley prevé un impuesto, tiene que ser recaudado.”

#### IV. A questão da justiça material em geral.

Incidindo o tema do presente trabalho sobre a questão da justiça material, e tendo-se já apresentado uma breve contextualização histórica do conceito de Justiça, bem como propugnado a autonomia da área do Direito que nos ocupa dentro do ordenamento jurídico em geral, seria altura de formular concretamente o problema fundamental cuja abordagem se propõe e que se traduz, no fundo, em apurar da real existência de um específico princípio de justiça material no nosso Direito Tributário vigente, do respectivo conteúdo e concreta operacionabilidade.

Falando-se de um princípio da justiça material, poder-se-á, contudo, questionar antes de mais a legitimidade da utilização da adjectivação que, por natureza, tem implicações limitativas, por um lado, bem como a redução da ideia de Justiça a um princípio jurídico, por outro. Com efeito, constituindo os princípios jurídicos parte integrante do Direito em geral, e considerando-se a Justiça como o ideal conformador e validante daquele, falar num princípio da justiça poderia significar reduzir o conformador/validante do todo (a Justiça) a uma parte do conformado/validado (o Direito), admitindo a existência de outras partes deste no mesmo plano daquele. Ou seja, a Justiça não seria o último conformante do Direito, mas um, entre outros, de onde decorreria, em concreto, a admissibilidade do Direito Injusto, quando estivesse em causa a preterição da Justiça para dar prevalência a um outro qualquer princípio jurídico com ela concorrente.

Sem querer aqui repetir considerações expendidas noutra local<sup>94</sup>, poder-se-á, ainda assim, dizer que se entende aceitável e até desejável a aplicação do qualificativo “material”, que se mostrará, até de um ponto de vista jusfilosófico, correcto. Qualquer aparente contra-senso que se possa suscitar é facilmente ultrapassável pela conveniente adjectivação do princípio em causa, como de Justiça *material*, que coloca, desde logo, em evidência que não está em causa a ideia de Justiça *tout court*, na sua plenitude, mas uma específica dimensão desta (um *princípio* do Direito), que, à luz daquela outra, referente fundamental do Direito, tem de ser objecto de prática concordância com as suas demais dimensões estruturantes (outros *princípios* do Direito).

Conforme atrás se expôs já, assumem-se neste trabalho como dados a existência perene da Justiça enquanto problema de valoração, conjuntamente com uma série de respostas historicamente contingentes, a existência de dois níveis de operatividade desse problema – o nível da norma abstracta e o nível da sua aplicação concreta – e, por fim, a relevância problematológica não só do fim como

---

<sup>94</sup> Cfr. “*Justiça material e Direito Tributário*” in “Os 10 Anos de Investigação do CIJE – Estudos Jurídico-Económicos”, Almedina, 2010, fls. 501 e ss.

da forma. Tais dados, contudo, mais não são que um ponto de partida genericamente contextualizante do problema formulado.

O correcto enquadramento deste não se poderá considerar acabado, por isso, sem que antes se aborde especificamente a questão da justiça material, e a sua autónoma relevância no sistema jurídico em geral, bem como as relações daquela com o valor da segurança jurídica.

## 1. A Justiça Material

A realidade estrutural própria do Direito, como se aludiu já, não é linear, sendo, designadamente e no que para aqui interessa, a problemática da justiça/injustiça, em sentido amplo, susceptível de se colocar num de dois planos fundamentais distintos, que se podem por comodidade designar como formal e material, conforme se refira ao próprio direito objectivo (às normas que constituem o ordenamento jurídico) ou a uma concreta decisão judicativa (ao resultado jurídico da aplicação daquelas ao caso da vida real).

Efectivamente, uma coisa será o juízo de Justiça feito a propósito de uma dada norma jurídica positivada, e outra será esse mesmo juízo feito a propósito de uma solução jurídica concretamente *ad-judicata*. O primeiro dos referidos juízos será, por inerência, abstracto e terá de fazer a sua ponderação sob um ponto de vista de uma generalidade. Estará, assim, num plano que de certa forma se poderá sempre designar por *formal*. Já o segundo terá como referente uma concreta realidade vivida por, pelo menos, um sujeito de relações jurídicas, atentando em todas as repercussões relevantes da específica decisão tomada naquela concreta realidade. Estará, assim e por seu lado, num plano que compreensivelmente se poderá designar por *material*.

Deste modo, por exemplo, a discussão relativa a saber se o sistema de impostos progressivo é mais ou menos justo do que o sistema proporcional, ou se os impostos directos são mais ou menos justos do que os indirectos, coloca-se no primeiro dos planos referidos<sup>95</sup> e é distinta da questão de saber se a imposição de uma dada obrigação de imposto, a determinada pessoa, num específico circunstancialismo concreto, é ou não justa.

Um e outro juízo, sendo normalmente coincidentes (ou seja, produzindo normalmente a aplicação de uma lei justa resultados concretos igualmente justos, e a aplicação de uma lei injusta resultados concretos injustos), poderão, por vezes ser dissonantes.

---

<sup>95</sup> Embora, por vezes, seja discutida como uma questão relativa à justiça concreta da tributação (cfr. A.L. Sousa Franco, “*Finanças Públicas e Direito Financeiro*”, *cit.*, pp. 188 e ss.

Com efeito, até a mais justa das leis, se suficientemente posta à prova, poderá em determinado caso concreto produzir resultados injustos, ou pelo menos não tão justos quanto possível, o que se deverá, para além do mais, à necessariamente limitada capacidade de previsão do legislador<sup>96</sup>, aliada à igualmente natural mutação/evolução quer do sentimento jurídico comunitário (ou seja da sua percepção do ideal de Justiça) quer da própria realidade material que a lei se propõe regular. Por outro lado, mesmo uma lei claramente deficiente poderá episodicamente produzir resultados tidos por justos. Afinal, como alguém disse, até um relógio avariado acerta as horas duas vezes por dia.

Ora, o juízo de justiça que se faça é, naturalmente, distinto na sua essência consoante o plano sobre o qual incida, sem que daí se gere qualquer contradição<sup>97</sup>, como é facilmente compreensível, atento o que vem de se expor. Esta fragmentação estrutural do jurídico<sup>98</sup> leva, portanto, a que o mais justo dos legisladores não possa, por definição, garantir a produção de 100% de resultados justos, sendo que a franja de injustiça decorrente das limitações endémicas da norma legal abstracta<sup>99</sup>, é habitualmente justificada (no sentido, inclusive, de ser tornada justa) por força do princípio da segurança jurídica, que se abordará de seguida<sup>100</sup>.

Esta dicotomia essencial do juízo de justiça explicará, então, a adjectivação do princípio que nos ocupa, remetendo-nos justamente para o segundo daqueles referidos planos, que é o da aplicação concreta – material – do Direito<sup>101</sup>. Ou seja, o âmbito de intervenção da justiça material situar-se-á, assim, não no plano abstracto da norma, da sua interpretação e da definição normativa

---

<sup>96</sup> Já conhecida de Aristóteles, e assumida como integrando a natureza das coisas.

<sup>97</sup> Um pouco como acontece nas ciências da natureza, concretamente no campo da física clássica e física quântica (ou sub-atómica). Com efeito, estudando ambas a mesma realidade a níveis diferentes, regem-se por princípios distintos e incompatíveis, estando por fazer (e por saber se é possível) a unificação entre ambos os ramos. No campo quântico são aceites princípios como o princípio da incerteza de Heisenberg e o teorema de Bell, que minam o paradigma do juízo científico tradicional, o qual postula a total separação entre o sujeito observador e o objecto observado. Assim, também no campo do jurídico haverá que voltar a assumir um paradigma (que nunca deveria ter deixado de o ser) que assente por um lado, na impossibilidade de um conhecimento acabado do Direito e, por outro, na ineliminável imbricação do sujeito do conhecimento com o seu objecto.

<sup>98</sup> “Caso e norma são apenas a «matéria-prima» do processo metódico, e não se podem conjugar sem adaptações, pois situam-se em níveis categorialmente diferentes. A norma integra-se no dever definido de forma geral-abstracta; o caso, com os seus múltiplos ou infinitos dados, no indiviso amorfo do ser.” (Arthur Kaufmann, “*Filosofia do Direito*”, *cit.*, pp. 130, 131).

<sup>99</sup> “A incompletude da lei não é, contra a concepção positivista, um defeito, mas sim algo de *apriorístico* e *necessário*. A lei não pode e não deve ser formulada univocamente, pois é criada para casos cuja variedade é infinita.” (Arthur Kaufmann, “*Filosofia do Direito*”, *cit.*, pp. 134)

<sup>100</sup> Diz-se assim correntemente que a justiça material cede por razões de segurança jurídica.

<sup>101</sup> E explica, ao mesmo tempo, a opção legislativa de consagrar o princípio da justiça material emparelhado com princípio da legalidade, que na sua configuração tradicional é, eminentemente, um princípio de justiça *formal*.

dos seus contornos, mas no plano concreto (material) do momento da aplicação daquela aos factos.

E este é, precisamente, o plano onde opera a decisão judicativa, momento por excelência da realização do jurídico, ao dirimir através da formulação de um juízo abstracto-concreto (que liga a abstracção de uma norma jurídica [do Direito] à realidade concreta dos factos) um conflito de pretensões juridico-socialmente relevante.

A justiça material, desta forma entendida, será, portanto, o referente de validade de um juízo de adequação da norma aplicada (ou aplicanda) à situação que na realidade dos factos a convoca, estritamente sob o prisma da aplicação concreta do direito. O juízo de justiça material, com efeito, prescinde, deliberadamente, da perspectiva global do ordenamento jurídico. Mais concretamente, tal juízo restringe-se à norma-do-caso, abdicando de qualquer pretensão de generalização desta.

Ou seja: o momento da decisão judicativa opera pela formulação de uma norma especial que realiza (quer no sentido de o tornar real, quer no sentido de o tornar completo) o Direito no caso concreto. E o juízo normativo próprio de tal norma decisória (norma em que assenta a decisão) pode, evidentemente, ter em conta exclusivamente as suas próprias consequências no caso concreto ou, para além destas, ter em conta tais repercussões na generalidade da ordem jurídica e dos respectivos destinatários<sup>102</sup>. Ora, o juízo próprio da justiça material situar-se-á, exclusivamente, naquele mais restrito quadro, tendo em conta apenas as repercussões do decidido no âmbito do caso *sub iudice*. Trata-se assim, de um juízo de justiça individual, restrito às exigências de justiça dos imediatos destinatários.

Não se trata, por isso, ao contrário da ideia de Justiça *tout court*, de um valor último ou impostergável do direito. De facto, por muito louvável que pareça a ambição de que cada aplicação concreta do Direito seja o mais materialmente justa possível – ou seja que seja o mais justa possível para os seus concretos destinatários – tal não é nem praticável nem, em última análise desejável. É que, atenta a natureza eminentemente social do Direito e das relações jurídicas, a sua aplicação concreta não poderá, ou pelo menos não poderá por regra, abstrair das consequências da concreta decisão judicativa na globalidade da ordem jurídica onde se dá.

Daí, justamente, que a justiça material tenha que ser frequentemente objecto de concordância prática com vários outros princípios e valores jurídicos

---

<sup>102</sup> O que se diz aqui não é, evidentemente, nada de novo. Pelo contrário, tais considerações são, pode dizer-se, lugar-comum no âmbito do Direito Penal, mais concretamente no quadro da problemática que diz respeito às questões da prevenção especial e geral, enquanto fins das penas.

entre os quais avulta, quer pela recorrência quer pelo contraste dos respectivos conteúdos normativos, o princípio/valor da segurança jurídica.

## 2. A segurança jurídica.

A segurança jurídica deverá, assim, ser antes de mais entendida como mais um valor juridicamente relevante a conciliar com todos os outros, à luz da ideia fundamental de Justiça<sup>103</sup>, já que sendo a previsibilidade dela decorrente indispensável ao planeamento necessário a toda a actividade social, a sua obliteração redundará na impossibilidade da convivência colectiva.

Deste modo, quando dizemos que em determinada situação a Justiça deve ceder por razões de segurança jurídica, não será, de facto, aquela que estará a ceder. Será antes um outro valor juridicamente relevante, eventualmente até tutelado por um princípio específico de justiça – como o princípio da justiça material – que estará a ceder, prevalecendo sobre ele aquele valor da segurança jurídica.

E tal cedência poderá, obviamente, ser ou não justa. Sê-lo-á se, efectivamente, *in casu* e ponderados todos os argumentos jurídicos relevantes, se concluir dever ser esse o valor prevalecente. Se, pelo contrário, ponderados esses mesmos argumentos, se concluir em sentido contrário, e ainda assim, não obstante, prevalecer aquele valor de segurança, a solução encontrada será, então, injusta.

De resto, dificilmente será concebível o merecimento de tutela do Direito, ainda que com fundamento na segurança jurídica, relativamente a uma comprovada expectativa de decisão injusta. Esta, mesmo sob um ponto de vista do ordenamento jurídico em geral, não deverá justificar a tutela do direito, desde logo por força da impressiva mensagem anti-jurídica que a sua abonação pelo Direito acarretaria. Desta forma, poder-se-á dizer que o valor da segurança jurídica tutelar a fundada expectativa de uma decisão judicativa conforme ao Direito, e não contrária a este, devendo como tal, desde logo e por princípio, excluir a tutela de decisões inequivocamente injustas<sup>104</sup>.

---

<sup>103</sup> De certa forma, já J. Batista Machado dizia isto, ao afirmar que “É a segurança que deve estar ao serviço da justiça e legitimar-se perante ela” (“*Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*”, *cit.*, p. 75). Também Orlando de Carvalho entendia que “Naturalmente se admite, em suma, que os outros princípios reguladores são princípios ancilares do princípio da justiça, subsidiários dele, tributários dele, pois a justiça é que é, como dizia Trippel, “a estrela do norte”, já que um direito sem justiça constituiria, digamos, uma monstruosidade moral.” (“*Ius – Quod Iustum?*”, Boletim da Faculdade de Direito LXXII, Universidade de Coimbra, 1996, p. 4).

<sup>104</sup> Daí que, como aponta Cecília Xavier (“*A proibição da aplicação analógica da lei fiscal no âmbito do Estado Social de Direito*”, Almedina, 2006, p. 220), a doutrina moderna entenda que “A segurança jurídica não se encontra na letra da lei, mas nos princípios jurídicos que a informam”, tanto mais

Assim, e vistas as coisas por outro prisma, torna-se compreensível que a prevalência, em concreto, do valor da segurança jurídica não será, necessariamente e por definição, injusta ou contrária à Justiça. Ou, dito de outro modo, que a prevalência da segurança jurídica não se faz, axiomáticamente, à custa da Justiça, que ambos não são realidades antinómicas nem, sequer, se situam no mesmo plano.

Antes poderão ser, e deverão ser, considerações de Justiça a implicar a concreta prevalência do valor de segurança em causa. Só quando tal não aconteça, é que se poderá estar, então, perante situações de injustiça. Mas, aí, não se tratará já da prevalência da segurança jurídica sobre a Justiça, do mesmo modo que em outras situações em que um valor juridicamente relevante é, de forma injusta, sobreposto a outro que se lhe devia, por justiça, impor, não é aquele que prevalece sobre a ideia de Justiça. Tratam-se tais casos, pura e simplesmente, de situações de injusta composição de valores.

Já o valor da justiça material – enquanto dimensão restrita da ideia de Justiça (enquanto princípio) – conforme atrás se adiantou, encontra-se amiúde numa relação de tensão, e muitas vezes de conflito directo, com o valor da segurança jurídica. Esta relação truculenta pende, regra geral, no sentido do princípio da segurança jurídica, muito por causa do valor que nos ordenamentos jurídicos actuais, e no nosso em concreto, é atribuído à Lei, no quadro das fontes do direito, corporizado, para além do mais, no princípio da legalidade e, para o que aqui nos interessa, num dos seus corolários, que é o princípio da obediência do julgador à lei.

### **3. O princípio da obediência do julgador à lei.**

No nosso ordenamento jurídico, como se sabe, está de uma forma genérica consagrado o chamado princípio da obediência do julgador à lei, que impõe que o juízo de Justiça convocado por um determinado caso concreto (considerações, portanto, de justiça material) não possa(m) afastar a aplicação da lei, devidamente interpretada.

Com efeito, diz o artigo 8.º/2 do Código Civil que “*O dever de obediência à lei não pode ser afastado sob pretexto de ser injusto ou imoral o conteúdo do preceito legislativo.*”. Esta norma dispõe assim que, interpretada a lei nos termos prescritos no artigo 9.º do Código Civil, e dessa forma determinado o seu sentido normativo, não será legítimo ao aplicador do Direito recusar-se a aplicar a solução jurídica daí decorrente, “*sob pretexto de ser injusto*” o resultado assim obtido.

---

que a própria lei (especialmente a fiscal), hoje em dia, assume níveis tais de especificidade e complexidade técnica que, apenas idealmente poderá ser tida como um factor de segurança.

É, desta forma, clara a opção do legislador de, em última instância, reservar para si o monopólio do poder de retirar todas as consequências jurídicas da ideia de Justiça. Ao intérprete/aplicador do direito, restará, quando muito, lançar mão daquela e das suas decorrências no âmbito restrito do processo interpretativo da Lei, nos termos regulados e com as limitações consagradas no referido artigo 9.º do Código Civil, e do preenchimento das lacunas daquela, nos termos regulados no artigo 10.º do mesmo Código. Se, no *terminus* desse processo metodológico o intérprete/aplicador do Direito chegar a uma solução que se revele concretamente injusta, terá que, nesse caso, sacrificar a justiça daquela, preterindo-a em favor do valor da segurança jurídica, por expressa imposição do legislador.

A solução consagrada no artigo 8º/2 do Código Civil impõe, assim, ao aplicador do Direito uma determinada valoração da segurança jurídica, face aos restantes valores juridicamente relevantes, que se traduz na prevalência daquela sobre outros que, face a critérios de justiça, em concreto, não deveriam ser postergados. Ora, dizer-se que a segurança jurídica pode e deve, por força da lei, prevalecer sobre outros valores juridicamente relevantes que de outra forma se imporiam por força de considerações de justiça, ou dizer-se, até, que o legislador impôs, vinculativamente, uma determinada valoração daquela, mesmo contra considerações de Justiça, poderia levar à conclusão paradoxal de que o legislador estará, deliberadamente, a juridificar a injustiça.

Não será, obviamente, essa a leitura a fazer da questão, desde logo, porquanto o legislador da norma em apreço identifica efectivamente a realização da Justiça com a aplicação, nos termos por si próprio delineados, da lei. Daí que consagre um dever de obediência a esta, que não poder ser afastado “*sob pretexto de ser injusto ... o conteúdo do preceito legislativo.*”. Ou seja, a injustiça do resultado da aplicação da lei, não é reconhecida como real, mas como um mero “*pretexto*” que não serve para afastar o dever de obediência à lei, que é ele próprio um mandamento de Justiça.

Assim, numa perspectiva jurídica moderna, a norma em causa deve ser lida como manifestando uma determinada opção legislativa de favor pelo valor da segurança jurídica decorrente da aplicação da lei, fazendo-a prevalecer, a partir de determinado ponto, sobre outros valores que em concreto com ela se apresentem como conflitantes.

Simplesmente, e tal é actualmente, como se aludiu já, metodologicamente pacífico, o legislador não é capaz de exaurir na lei todos os critérios de Justiça, em cada uma das normas jurídicas que consagra. Daí que haja todo um conjunto de critérios normativos, essencialmente constituído pelas normas constitucionais e pelos princípios gerais do Direito, que se podem, em concreto, impor a determinada solução directamente decorrente da aplicação de uma norma legal.

Tais critérios normativos estão hoje, por via legal, doutrinal e jurisprudencial, integrados no próprio ordenamento jurídico legalmente reconhecido.

Ora, tratando-se o Código Civil de legislação já com meio século de existência, é natural que, nos actuais tempos de volatilidade normativa, o referido entendimento originário do artigo 8.º/2 do Código Civil, haja sido matizado<sup>105</sup>, essencialmente em função da pretendida instituição do Estado de Direito Democrático, paradigma da Constituição da República de 1976.

Deste modo, o dever de obediência à lei delineado no Código Civil tem sido posto em causa, designadamente quando o mesmo contenda com princípios e valores de ordem constitucional, entendendo-se que o princípio do Estado de Direito Democrático, ínsito no artigo 2.º da Constituição, terá implícita uma proibição do sancionamento de soluções jurídicas flagrantemente desconformes à ideia de Justiça<sup>106</sup>. Assim, entende-se que sempre que a interpretação da lei conduzir a uma solução jurídica concreta, ostensivamente injusta, aquela será violadora de princípios ou valores constitucionalmente protegidos e, conseqüentemente, inconstitucional, pelo que, nessa medida, será lícito ao intérprete/aplicador do Direito desaplicar a Lei<sup>107</sup>, desse modo revelada inconstitucional.

Este será, na generalidade do nosso ordenamento jurídico, o ponto até onde se poderá ir relativamente à atendibilidade de soluções directamente decorrentes da ideia de Justiça, e em especial do princípio da justiça material, para a resolução de um caso concreto.

Se bem que à primeira vista possa parecer que o entendimento descrito constitui um ultrapassar definitivo do princípio da obediência do julgador à lei, tal como o mesmo foi definido pelo legislador do Código Civil de 1966, bem vistas as coisas, tratar-se-á simplesmente, no fundo, de levar esse princípio às últimas conseqüências. De facto, a posição acima referida coloca a definição do Justo no plano constitucional, reconduzindo a injustiça à inconstitucionalidade. Ou seja, continua tal posição a situar-se no plano da interpretação e aplicação da lei – constitucional, no caso, mas ainda lei. Dito de outro modo, trata-se apenas de assumir o dever de obediência à lei, em toda a sua plenitude, dando cumprimento à hierarquia das próprias normas legais.

---

<sup>105</sup> Numa visão mais *actualista* o artigo 4.º/2 do Estatuto dos Magistrados Judiciais, por exemplo, dispõe que “O dever de obediência à lei compreende o de respeitar os juízos de valor legais, mesmo quando se trate de resolver hipóteses não especialmente previstas.”

<sup>106</sup> Não indo, todavia, a nossa Constituição tão longe quanto a espanhola. Cfr. Paulo Ferreira da Cunha, “*Do Direito Natural Positivo*”, in Estudos em homenagem à Professora Doutora Isabel de Magalhães Colaço, vol. II, Almedina, 2002, p. 878.

<sup>107</sup> D. Freitas do Amaral (“*Manual de Introdução ao Direito*”, vol. I, Almedina, 2004, p. 121 e s.) defende inclusive e nessa medida a inconstitucionalidade do artigo 8.º/2 do Código Civil.

Assim, na medida em que a aplicação da lei, nos termos legalmente prescritos, redunde na preterição de valores constitucionalmente prevaletentes, incluindo valores de justiça, poderá/deverá ser aquela afastada. Em tal situação, a norma legal em causa será, nessa especial interpretação, tida por inconstitucional, e como tal desaplicada. Todavia, nos casos em que não se logre fazer aquele específico juízo de inconstitucionalidade, não cessará o dever de obediência à lei, não podendo, por isso, a norma legal em causa ser desaplicada.

Mesmo J. Batista Machado, no seu sentido antipositivismo, não foi capaz de ir mais além deste ponto, escrevendo: “... pois se tem de entender que na ordem jurídica positiva está necessariamente contida uma referência à ideia de justiça e que o legislador e toda a colectividade pretendem que a ordem jurídica seja aplicada no sentido da justiça. Pelo que toda a decisão imparcial e justa, não contraditória com os critérios legais, será ainda uma decisão tomada em nome do povo”<sup>108</sup>. Ou seja, a atendibilidade da solução concreta materialmente justa, tem como condição a sua não contraditoriedade com os critérios legais! De onde resulta, *a contrario*, que sendo a solução concreta materialmente justa desconforme aos critérios legais, deverá a solução imposta por estes prevalecer, ainda que injusta.

#### **4. Justiça material e constitucionalidade.**<sup>109</sup>

Como se sabe, o controlo da constitucionalidade material das normas faz-se em termos relativamente restritos. Com efeito, é pacificamente aceite que apenas se poderá concluir pela inconstitucionalidade material de determinada norma, no caso de se verificar a afectação do núcleo essencial de um princípio de natureza constitucional.

E mesmo entendendo-se que o princípio do Estado de Direito Democrático tem em si ínsito um princípio de justiça<sup>110</sup>, tal terá sempre de ser entendido como uma válvula de escape do sistema, que imponha que apenas face a situações de manifesta desadequação legal, geradora de intoleráveis injustiças não proscritas

---

<sup>108</sup> “Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador”, *cit.*, p. 57.

<sup>109</sup> Uma perspectiva particular da problemática é apresentada por M. Fernanda Palma, em “Constitucionalidade e justiça: novos desafios para a justiça constitucional”, in *Themis*, ano 1, nº 1, 2000, p. 21 e ss..

<sup>110</sup> J.J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, na sua “*Constituição da República Portuguesa Anotada*” (4.<sup>a</sup> Edição Revista, vol. I, Coimbra Editora, 2007, p. 206), referem que não está excluída à partida a possibilidade de retirar do princípio em causa “normas que não tenham expressão directa em qualquer outro dispositivo constitucional, desde que elas se apresentem como consequência directa e irrecusável daquilo que constitui o cerne do Estado de direito democrático, a saber, *a protecção dos cidadãos contra a prepotência, o arbítrio e a injustiça* (especialmente da parte do Estado)”. Também no seu “*Direito Constitucional*” (7.<sup>a</sup> Edição, Almedina, 2003, p. 245), J.J. Gomes Canotilho afirma que “O direito que informa a juridicidade estadual aponta para a ideia de *justiça*”.

por outros princípios de índole constitucional, se possa recorrer a tal princípio para justificar a não aplicação de determinada norma legal<sup>111</sup>.

Aqui chegados é então possível perguntar se a utilização destes meios de controlo da constitucionalidade são ou não suficientes para acorrer às eventuais situações de injustiça que decorram da aplicação da lei em casos concretos, não se colocando, evidentemente, aquele juízo de suficiência no plano jurídico mas, antes, no plano social.

Ou seja, não se estará a perguntar se é substancial ou juridicamente aceitável determinado nível de justiça (e correlativa injustiça remanescente), mas se tal é socialmente aceitável, não se podendo deixar de ter presente que o Direito é eminentemente social (*ubi societas, ibi ius*), e que se não será concebível a existência de uma comunidade humana sem uma forma, ainda que rudimentar, de Direito, com o necessário referente de Justiça, sempre não menos verdade será que sem sociedade não existirá, igualmente e da mesma forma, Direito.

Assim, se a sociedade humana pressupõe o Direito, o inverso é igualmente verdade. E, portanto, aquela, e a sua subsistência enquanto tal, é e terá de ser sempre o limite do Direito<sup>112</sup> e, como tal, parte integrante e fundamental da própria ideia de Justiça. Deste modo entendidas as coisas, compreender-se-á que o sentido último da questão atrás suscitada é o de saber se, no estado actual do nosso desenvolvimento social, o controle da injustiça concreta por meio do sistema constitucional, nos termos acima desenhados, é suficiente para prover à necessidade social de Justiça.

Sendo certo que uma resposta categórica e extensiva à sobredita questão escapa, largamente, ao fito deste trabalho, sempre se poderá dizer, sem grandes reservas, que de uma forma geral tal sistema se tem mostrado capaz de responder às exigências que a sociedade actual impõe ao seu sistema de Direito. Tal afirmação será corroborada por uma genérica paz social relativamente à *performance* daquele sistema, cujos pontos de crise estão, o mais das vezes, polarizados nas insuficiências próprias dos órgãos ligados ao seu processo de criação e aplicação, do que a uma desconformidade generalizada da conteúdo normativo vigente com a ideia de Justiça.

Efectivamente, o sobre-apontado sistema de operabilidade da ideia de Justiça no nosso ordenamento jurídico, é produto de uma evolução civilizacional

---

<sup>111</sup> “O princípio da justiça, como parâmetro aferidor da conformidade constitucional das normas jurídicas, pressupõe, porém, que esteja em causa uma solução normativa absolutamente inaceitável (...), que afecte uma dada dimensão do núcleo fundamental dos interesses essenciais da pessoa humana e que colida com os valores estruturantes do ordenamento jurídico” (acórdão do Tribunal Constitucional 363/2001 (publicado no Diário da República, II Série, de 13 de Outubro de 2001, e disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20010363.html>).

<sup>112</sup> Tem-se, assim, por eminentemente anti-jurídico o conhecido brocardo *fiat iustitia et pereat mundi*.

milénar, resultando da sedimentação cultural operada pelo passar das eras, sendo por isso natural a sua adequação ao tecido social a que se aplica, na medida em que, justamente, foi no seu seio que germinou e evoluiu.

E evoluiu, como se sabe, a par da infraestrutura económica que sustenta as restantes superestruturas sociais, de um sistema de base esclavagista, para um de base feudal, e deste para um sistema de base capitalista, primeiro comercial e industrial e, actualmente, financeiro. Tal evolução, como se aceitará facilmente, teve como principal força motora o comércio juridicamente tutelado. Ora, a certeza e a previsibilidade sempre foram altamente prezadas por tal segmento social, aí radicando, porventura, a hipervalorização da segurança jurídica no inconsciente colectivo romano-continental. E se o direito (civil) comum, assim germinado, se ergueu como a matriz dos restantes ramos do Direito, dessa mesma forma aquele valor foi subconscientemente consagrado como princípio jurídico basilar.

Neste quadro e no actual estágio de evolução histórica, pode, então ter-se de uma forma geral como socialmente adequado o sistema de controlo da justeza concreta do Direito vigente, assente nos princípios supra-referidos, não se colocando, nenhuma questão premente a esse nível.

Ou seja, e em suma, afigura-se que na generalidade dos ramos do Direito, o primado da ponderação jus-valorativa do legislador plasmada na Lei, em conformidade com o quadro de valores constitucionais e dentro do sistema de verificação efectiva de tal conformidade, apresenta-se como suficiente para a tutela das expectativas socialmente vigentes relativamente à correspondência das decisões judicativas com o ideal de Justiça que necessariamente enforma o Direito.

## **V. A questão da justiça material no direito tributário.**

A questão que nesta fase do presente trajecto se coloca, com directa relevância para o tema em estudo, é se o juízo de adequação formulado no termo do capítulo anterior, relativamente à genérica adequação do sistema vigente de controlo da justeza concreta do Direito, é ou não confirmado no específico campo do direito tributário.

Considerando todo o percurso discursivo traçado até este ponto, não será difícil intuir desde logo o sentido negativo da resposta a tal questão. Com efeito, como já se expôs, o direito tributário apresenta, no quadro geral do ordenamento jurídico, diversas especificidades substanciais que o caracterizam, e que se podem sumariar sob os seguintes tópicos:

- Um desequilíbrio fundamental entre as partes da relação jurídico-tributária típica;
- A relação especial de interesse entre o Estado-criador-de-normas-fiscais e a matéria a regular pelas normas criadas por aquele;
- Uma extensão e uma instabilidade e mutabilidade dessa mesma matéria a regular, sem paralelo nos outros ramos do Direito;
- A vigência de um estrito princípio da legalidade, que, conjugado com as referidas características da matéria a regular, propicia situações de especial desadequação normativa.

Estas características, que apenas se verificam cumulativamente e com o mesmo nível de intensidade no âmbito do direito tributário, apontam só por si, de forma indelével, para um quadro jurídico radicalmente peculiar, em especial no âmbito da matéria que ora nos ocupa. Acresce que, embora a cobrança e arrecadação de tributos se trate, como se viu já, de uma realidade milenar, esse segmento da realidade social apenas num momento relativamente recentemente se viu elevado ao estatuto da juridicidade, sendo anteriormente encarado como uma realidade de facto, mera manifestação de um poder absoluto e totalmente estranho à ideia de Direito, do que resulta, para além do mais, que as especificidades próprias de tal realidade tenham passado ao lado do anteriormente aludido processo milenar de sedimentação do acervo jurídico romano-continental.

Ou seja, e independentemente do demais que seguidamente se abordará, o próprio e específico processo histórico de formação do direito tributário, é ponto

de partida de uma demarcação de soluções jurídicas consensuais, fundamentais e até basilares do Direito Comum<sup>113</sup>.

Neste contexto, aquelas marcas congénitas do direito fiscal acima elencadas apontam, isolada e conjuntamente, num sentido diverso dos fundamentos reconhecidos como subjacentes às opções legislativas que respondem à questão das condições e grau de atendibilidade de considerações de justiça no momento da aplicação concreta do Direito. De facto, a radical disparidade das partes da relação jurídica tributária (oposta à paritária inter-subjectividade da relação jurídica comum), o interesse alimentar do poder legiferante nos conflitos de natureza tributária que se propõe regular, a inconfinável extensão da realidade regulada e a sua perpétua mutação, bem como a exacerbada rigidez normativa decorrente do tradicional e estrutural garantismo legalista, desenham um quadro de especial carência de mecanismos de afirmação da justeza decisória, para além do sistema ordinário de controlo da constitucionalidade.

Em tal quadro, especialmente propiciador da imperfeição normativa, incidente sobre matérias de especial sensibilidade social, decorrente do carácter não sinalagmático da prestação tributária e do correspondente contexto de permanente tensão da relação de imposto, um regime próprio de atendibilidade de considerações de justiça no momento da aplicação do Direito ao caso, em especial quando de tal operação decorra a tributação (ou um agravamento desta), e que se configure como regulador, por excelência, dos excessos disfuncionais conaturais à própria natureza do ramo do Direito em causa, perfila-se de especial urgência, e terá, não só a virtualidade de acentuar a juridicidade daquele, como igualmente de, por essa via, prestar um contributo significativo para que as suas exigências se interiorizem no tecido social a que se dirige, não como decorrentes de meras manifestações de uma absoluta autoridade, mas como genuínas exigências de Justiça.

## **1. Pontos críticos.**

### **a. A estrutura da relação jurídica tributária.**

A relação jurídica tributária, por definição, configura-se de acordo com um paradigma de supra e infra-ordenação<sup>114</sup>, em que um dos sujeitos (o da parte

---

<sup>113</sup> Apontando nesta direcção, ainda que perfunctoriamente, cfr. J. L. Saldanha Sanches, “A quantificação da obrigação tributária”, *cit.*, p. 59.

<sup>114</sup> Este paradigma, é certo, constitui a linha habitual da divisão entre direito privado e direito público. Simplesmente, enquanto que uma fatia considerável das relações de direito público são susceptíveis de ser alternativamente prosseguidas de acordo com um modelo de paridade, pela via do direito privado (daí o já conhecido fenómeno designado por fuga da administração para o direito privado), a relação jurídico-tributária será sempre, por força da sua inalienável unilateralidade, uma relação desigual.

activa) se apresenta como titular de um poder de natureza eminentemente pública, a exigir uma prestação pecuniária unilateral, a qual deve ser satisfeita pelo outro sujeito, à custa do seu próprio património. Esta estrutura relacional, que não é episódica, ocasional nem, muito menos, patológica, sendo antes o reflexo da própria natureza da relação jurídica tributária (da sua essência ou razão de ser), deve, como tal, estar sempre presente em qualquer juízo de adequação normativa a seu respeito.

Acresce que esse paradigma de permanente desequilíbrio não é, sequer, constante na forma do seu desequilíbrio. Com efeito, intervindo o direito tributário na linha da frente da disputa perpétua pela apropriação do excedente da produção social, onde as mais poderosas forças impiedosamente se batem, numa guerra sem quartel em que as espingardas se contam em unidades monetárias, ocorre por vezes a circunstância de aquele radical desequilíbrio se apresentar invertido, com o sujeito activo da relação tributária, não obstante o poder público que lhe assiste, colocado numa posição de grande dificuldade ou mesmo impossibilidade de efectivar na prática esse mesmo poder.

Esta situação, excepcional mas conhecida, decorrente de diagnosticadas limitações das máquinas estaduais, sobretudo no que diz respeito ao respectivo relacionamento com os grandes concentrados capitalistas, exponenciadas pelo crescimento destes derivado do avançado movimento de globalização atravessado, mais não faz do que confirmar aquele estrutural desequilíbrio relacional do direito tributário, não só pela sua configuração como excepção corroboradora da regra, mas igualmente (e se calhar sobretudo), numa perspectiva mais abrangente, como expressão dessa mesma regra de efectiva e permanente disparidade subjectiva da relação jurídica tributária.

Nada podia, assim, ser mais contrastante com o paradigma da relação jurídica comum que enforma o nosso Código Civil<sup>115</sup>. Com efeito, como se ensina na Teoria Geral do Direito Civil<sup>116</sup>, o modelo daquela relação jurídica assenta num postulado de igualdade das partes que, no contexto da respectiva autonomia privada e liberdade negocial, se relacionam de forma juridicamente relevante, ou seja, susceptível de produzir efeitos jurídicos<sup>117</sup>. Esta igualdade deriva, como se sabe, da ideia de liberdade individual do sujeito da relação na ordenação da sua

---

<sup>115</sup> Citando Dieter Birk, António Carvalho Martins (*“Simulação na Lei Geral Tributária e Pressupostos do Tributo”*, cit., p. 41) refere que “esta característica tem uma repercussão essencial no complexo de relações sujeito activo/sujeito passivo, retirando dela a contraposição de interesses opostos que caracteriza a relação civil”.

<sup>116</sup> Que é, igualmente, um Teoria Geral do Direito Comum; cfr. C.A. Mota Pinto, *“Teoria Geral do Direito Civil”*, 3.<sup>a</sup> Edição, Coimbra Editora, 1990, pp. 34, 35.

<sup>117</sup> “O direito privado, ao regular as relações recíprocas entre os particulares, parte da ideia fundamental do princípio da igualdade dos sujeitos intervenientes...” (Heinrich Ewald Horster, *“A Parte Geral do Código Civil Português – Teoria Geral do Direito Civil”*, Almedina, 1992, p. 32).

esfera jurídica protegida pelo direito privado, assente numa paridade principal que não deve ser distorcida pela intervenção do Direito<sup>118</sup>.

Já “No direito fiscal não estamos perante dois interesses que possamos considerar equivalentes, mas sim entre dois interesses distintos e, de certo modo, insusceptíveis de serem mutuamente ponderados, na medida em que são dominados por valorações e intencionalidades irreduzivelmente distintas.”<sup>119</sup>. Ou seja, a desigualdade dos sujeitos no quadro da relação jurídica tributária é não só quantitativa, mas também, e provavelmente sobretudo, qualitativa.

O que, evidentemente, coloca dificuldades consideravelmente acrescidas, no que toca à formulação daquela abstracção generalizante essencial à concretização do comando legislativo, já que a especificidade de cada relação jurídica abrangida por este assume com mais frequência cambiantes juridicamente relevantes, ao mesmo tempo que a necessidade da consideração material dos concretos contornos dessa radical desigualdade coloca desafios impossíveis de superar naquele plano genérico e abstracto em que se move a pura normação legal.

#### **b. Um legislador *interessado*.**

Numa outra vertente, a montante da que vem de se abordar, não se poderá evitar reconhecer que o legislador tributário se afasta, radicalmente, do paradigma do legislador comum, em termos de apenas ter sido reconhecido como tal numa fase relativamente recente da evolução da ciência jurídica.

Com efeito, até perto do início do século passado, os atavismos do que se poderia designar por normação tributária nem sequer eram entendidos como tal, mas antes como meras ordens ou manifestações fácticas de um poder absoluto, alienígena ao Direito, quando muito exercido dentro dos amplos limites de uma abstracta solidariedade, de alguma forma pressuposta como auto-consentida.

A esta circunstância não será de todo estranho o carácter “*alimentar*” da prestação de imposto, relativamente ao poder público legiferante. Efectivamente, tratar-se-á de um facto notório a circunstância de a compulsiva voragem despesista da coisa pública se sustentar, historicamente, no tributo.

Desta ideia decorre a constatação de que o legislador em matéria tributária não se apresenta, enquanto tal, na mesma situação em que o faz aquando da

---

<sup>118</sup> Como refere C.A. Mota Pinto (“*Teoria Geral do Direito Civil*”, *cit.*, p. 42), o “poder de autodeterminação nas relações com as outras pessoas, supõe necessariamente a *igualdade* ou *paridade* de situação jurídica dos sujeitos.”

<sup>119</sup> J.L. Saldanha Sanches, “*O ónus da prova no processo fiscal*”, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* 151, CEF, 1987, p. 115.

produção normativa comum<sup>120</sup>. Nesta, e de acordo com o entendimento tradicional do princípio da divisão de poderes, o legislador encontra-se, em termos práticos, na mesma posição do juiz, ou seja, equidistante no conflito de interesses que a norma legal, no plano abstracto, pretende dirimir<sup>121</sup>. E ainda que se possa dizer que nunca o legislador será politicamente neutro, e que sempre, de alguma forma, o acto legiferante terá uma componente ideológica mais ou menos acentuada, o certo é que o concreto acto judicativo não será, em si, mais *asséptico* a esse nível. Trata-se, no fundo, do normal subjectivismo inerente a todo o acto humano de criação.

No campo do direito tributário, está-se porém num outro plano qualitativamente distinto, em que a posição objectiva do legislador está à partida condicionada pelo seu relacionamento próximo com a Coisa Pública carente da prestação tributária<sup>122</sup>, situação esta particularmente agravada nas partidocracias ocidentais, em que o poder legislativo e executivo se confundem no oligopólio partidário, em termos de a sua separação se reduzir, muitas vezes, a mera formalidade constitucional<sup>123</sup>. Neste contexto, o juízo normativo de ordenação axiológica imanente ao processo legislativo acaba, em matéria fiscal, de forma mais ou menos explícita, por ser distorcido por critérios pragmáticos de índole (pelo menos) económico-financeira<sup>124</sup>. Ou seja, no momento da ponderação sobre se o conteúdo dispositivo de uma norma de natureza tributária é ou não conforme à ideia de Justiça que o Direito deve servir, o legislador permite, inelutavelmente, a interferência de juízos de outra natureza, que conformam, frequentemente em primeira linha, a solução legislativa consagrada.

---

<sup>120</sup> Diogo Leite de Campos e Mônica H.N. Leite de Campos falam no “legislador como credor” (cfr. *“Direito Tributário”*, 2.ª Edição, Del Rey, Belo Horizonte, 2002, p. 213).

<sup>121</sup> Como refere R. Ehrardt Soares (*“Princípio da Legalidade e Administração Constitutiva”*, in Boletim da Faculdade de Direito vol. LVII, Universidade de Coimbra, 1981, p. 172), no conceito original do princípio da separação de poderes, “... o legislativo desempenha uma função mais do que tecnicamente diferente da do executivo – é substancialmente de grau superior. É a superioridade que se exprime na primazia do decidir sobre o agir, da vontade pura sobre a vontade serva.”

<sup>122</sup> “no Direito Fiscal a separação institucional entre Estado-legislador e Estado-administrador, que tem como finalidade limitar juridicamente os poderes da Administração, não pode apagar totalmente uma ligação material objectiva, que pode conduzir facilmente a soluções onde a visão unilateral do que podemos apelidar de interesse fazendário, no sentido grosseiro de um interesse na maximização das receitas, leva, em algumas circunstâncias, ao obscurecimento de um conceito de interesse público correctamente entendido.” (J.L. Saldanha Sanches, *“A quantificação da obrigação tributária”*, cit., p. 181)

<sup>123</sup> “...el poder legislativo, a modo de coro griego, sirve solo de contrapunto. Su papel se limita a decir «si» o «no», cuando se trata de dictar disposiciones legislativas” (Eusebio González García, *“Princípio de Legalidad Tributaria en la Constitución de 1978”*, in Seis Estudios Sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario, Editorial de Derecho Financero, Editoriales de Derecho Unidas, Madrid, 1980, p. 109).

<sup>124</sup> Situação agravada por outros factores, entre os quais se conta, paradoxalmente, o advento do positivismo jurídico, que, como refere R. Ehrardt Soares (*“Princípio da Legalidade e Administração Constitutiva”*, cit., p. 173), ao roubar “à lei a sua dimensão moral”, ao reduzi-la “a uma generalidade meramente formal”, conduziu ao esbatimento da “distinção entre Legislação e Administração.”

Esta circunstância, hoje em dia politicamente obnubilada, era claramente assumida no século passado, ao ponto de ter gerado uma pujante corrente doutrinal redutora do direito tributário, na sua forma mais radical, a uma mera ordenação técnica de natureza financeira, alheia (ou, quando muito, remotamente aparentada) à ideia de Justiça. E se actualmente aquela corrente doutrinal parece definitivamente ultrapassada (ressalvado algum saudosismo revivalista), não o estará certamente a realidade material em que ela assentava, muito pelo contrário. Efectivamente, o juridicismo tributário teoricamente apregoado não terá, na prática legislativa, mais que uma remota correspondência, continuando o pragmatismo económico-financeiro a imperar como critério normativo, de forma até algo viciosa, na medida em que, ao contrário de outrora, tal não ocorre de forma clara e assumida.

Mas esta relação especial de interesse que se vem de abordar ganhou nas últimas décadas do século passado uma nova dimensão. Com efeito, para lá do interesse burocrático da própria organização estadual, na angariação dos meios económicos necessários à sua manutenção e crescimento, o interesse *público* foi colonizado por vários interesses particulares, organizados mais ou menos descaradamente em lóbis ou grupos de interesse<sup>125</sup>, que buscam, em sede fiscal, a apropriação de rendas (*rentseeking*), sobretudo, mas não só, em sede dos chamados benefícios fiscais, “conjunto de «contranormas» (normas excepcionais) que o contribuinte normal percebe mal, mas que lhe transmitem a noção (exacta) de que as leis fiscais são injustas”<sup>126</sup>.

Neste contexto, a própria Lei, que no direito comum, de alguma forma, se permite ainda encarnar o ideal iluminista da racionalidade na ordenação social<sup>127</sup>, no campo do direito tributário aparece altamente contaminada por impurezas não só de natureza ideológica, mas, essencialmente, económica e financeira. Situação

---

<sup>125</sup> Como já escrevia no início da década de 80 do século passado R. Erhardt Soares (“*Princípio da Legalidade e Administração Constitutiva*”, *cit.*, p. 177), “Os interesses sociais em conflito não se converteram apenas em motor da aparelhagem administrativa tradicional. Com frequência organizam-se, institucionalizam-se em grupos e vão lançar-se ao assalto da Administração, procurando afirmar interesses sectoriais como interesses públicos gerais da comunidade, utilizando para isso processos que vão desde a pressão indirecta até à própria compressão e desafio”. Palavras a que o actual contexto de crise profunda da sociedade portuguesa confere um cunho funestamente actual.

<sup>126</sup> J.L. Saldanha Sanches, “*Justiça Fiscal*”, *cit.*, p. 43.

<sup>127</sup> Como escreveu J.L. Saldanha Sanches, “*Princípios do Contencioso Tributário*”, *cit.*, p. 22: “Na visão tradicional da divisão dos poderes, ao legislador ordinário incumbia na totalidade a preocupação com a realização da justiça e da equidade dos encargos tributários. Na lei ordinária, que o juiz se limitava a explicar sem cuidar das suas consequências na generalidade dos casos ou perante algumas situações concretas, estava totalmente contida a resolução dos principais problemas da concreta realização do direito.

Na situação actual não podemos limitar a tão pouco a tarefa dos tribunais e as suas responsabilidades de aplicadores do direito: o aumento da carga tributária, a multiplicação dos factos tributáveis, a tentativa de fazer corresponder de forma cada vez mais exacta os encargos tributários à capacidade contributiva de cada contribuinte vêm colocar novos e mais delicados problemas jurídicos.”

que é, ainda, agravada, pela crescente complexidade intrínseca do direito tributário<sup>128</sup>, que subtrai inexoravelmente grande parte das opções de índole política ao escrutínio público, pressuposto da própria legitimidade do legislador, dessa forma proporcionando o *cavalo de tróia* perfeito, para a subreptícia introdução daqueles pragmatismos economicistas mais ou menos parciais como critérios jurídicos de decisão, vinculativos pela forma de lei assim assumida.

### **c. A especial carência de flexibilidade.**

Afirmar que o direito tributário é portador de uma pretensão de abrangência será, seguramente, um eufemismo<sup>129</sup>. A delegação de parte significativa do procedimento de arrecadação dos tributos nos sujeitos passivos<sup>130</sup>, através da criação e ampliação dos deveres acessórios de cooperação que assistem àqueles<sup>131</sup>, e o aumento exponencial da capacidade de recolha e tratamento de informação decorrente da disponibilidade e desenvolvimento dos meios informáticos, conjugado com as crescentes necessidades de financiamento dos denominados Estados Sociais, conduziram a que, actualmente, seja quase impossível encontrar um sector da vida jurídica que não tenha, directa ou indirectamente, relevância tributária efectiva.

Desde o nascimento à morte, passando pelo casamento, pela filiação, pela educação, pela doença e, obviamente, pelo trabalho e todas as restantes actividades de natureza patrimonial (incluindo a mera detenção de património), praticamente a totalidade dos actos juridicamente relevantes da vida do cidadão têm repercussão fiscal, podendo-se dizer sem exagero que a *longa manus* da fiscalidade se estende à totalidade da ordem jurídica.

A tudo isto acresce uma outra das características típicas do direito tributário, que é *“a tendência para a repetição incessante de actos de conteúdo idêntico quanto ao essencial, o que vem criar especiais dificuldades de ponderação*

---

<sup>128</sup> J.L. Saldanha Sanches fala de questões procedimentalmente complexas, “cuja complexidade as vem tornar dificilmente controláveis pelos mecanismos tradicionais de participação, quer seja pela obscuridade das técnicas utilizadas ou mesmo pela incerteza objectiva acerca dos seus resultados” (*“A quantificação da obrigação tributária”, cit., p. 170*).

<sup>129</sup> Como diz Michel Bouvier (*“Introduction au droit fiscal et a la theorie de l’impôt”, cit., p. 12*): “C’est un droit dont la complexité n’a d’egale finalement que la variété des situations qu’il doit appréhender... Il résulte de tout ceci un entrelacs extrêmement diversifié et parfois même disparate de dispositions et de procédures qui ne sont toutefois que le reflet et la résultante de la complexité de l’organisation sociale.” Reflexo relativamente recente disto mesmo é a plena integração do chamado direito da segurança social no âmbito do direito dos impostos.

<sup>130</sup> Através daquilo que já se designa por “privatização” da gestão ou arrecadação dos impostos – cfr. J. Casalta Nabais, *“Estudos de Direito Fiscal”, vol. II, Almedina, 2008. p. 110*.

<sup>131</sup> A este respeito, cfr. J. L. Saldanha Sanches, *“A quantificação da obrigação tributária”, cit., pp. 42 e ss.*

*individualizada de cada decisão*<sup>132</sup>. Esta hercúlea tarefa é, para além do mais, prosseguida pelo posicionamento do direito tributário como um direito de segundo grau, recebendo e operando dados normativos resultantes da aplicação de outros ramos do Direito<sup>133</sup>, o que acontece, designadamente, quando lança mão de conceitos como os de usucapião, sociedade sem personalidade jurídica, herança, direito real, obrigação alimentícia, ajuda de custo, suprimento, etc.

Tal *modus operandi*, contudo, é amiúde fonte de problemas e contradições, decorrentes fundamentalmente da circunstância de os ramos do Direito que, em primeira linha, são chamados a dar uma forma jurídica ao caos da vida social a regular pelo direito fiscal, não terem sido construídos tendo em conta os específicos objectivos e condicionantes próprios daquele, propiciando dificuldades muitas vezes inultrapassáveis no estrito plano do raciocínio técnico-jurídico.

Este, por assim dizer, paradoxo estrutural do direito tributário, explica, em boa parte, a emergência de outra das suas notas características, muitas vezes relacionada com a sua pretensa a-juridicidade: a relevância directa das meras situações de facto, independentemente do respectivo enquadramento na restante ordem jurídica, também conhecida como princípio da prevalência da substância sobre a forma<sup>134</sup>. Afloramentos de tal princípio podem ser encontrados, por exemplo, nos artigos 10.º, 38.º e 39.º, bem como no artigo 11.º/3, todos da Lei Geral Tributária, e têm como finalidade permitir que em determinadas circunstâncias seja desconsiderado o tratamento normativo dado por normas de outros ramos do direito a determinada situação de facto, abrindo uma visível brecha no princípio da unidade do sistema jurídico, pedra de toque da maior parte das críticas a esse tipo de normas.

Todavia, mais que uma marca de não-juridicidade ou de imperfeição técnica, como foi num passado não muito distante apresentado, deverá a especial valoração da relevância da substância sobre a forma típica do direito tributário ser encarada como mais uma manifestação da sua própria especificidade jurídica<sup>135</sup>,

---

<sup>132</sup> J.L. Saldanha Sanches, “*A quantificação da obrigação tributária*”, *cit.*, p. 89.

<sup>133</sup> “São, na verdade, os actos substantivos ou negócios jurídicos a maior base de constituição do objecto dos tipos de incidência real.”, refere António Carvalho Martins, in “*Simulação na Lei Geral Tributária e pressupostos do tributo*”, *cit.*, p. 19. Também Diogo Leite de Campos nos diz que “...o Direito Privado constitui um infraestrutura da superestrutura de Direito fiscal...” (“*Interpretação das Normas Fiscais*”, in *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores, 1999, p. 29).

<sup>134</sup> Sobre este princípio, cfr. J.L. Saldanha Sanches, “*A quantificação da obrigação tributária*”, *cit.*, pp. 227 e ss..

<sup>135</sup> Já António Braz Teixeira (“*Princípios de Direito Fiscal*”, *cit.*, p. 28, nota 19), apontava que “É ainda hoje frequente entre nós a doutrina, os tribunais e a administração apontarem como argumento decisivo para afirmar a autonomia do Direito Fiscal ou para justificar o afastamento, na sua interpretação, de certos conceitos civis, a circunstância de, diversamente do que ocorreria com outros ramos do Direito, ele contemplar *situações de facto*. O erro de tal entendimento é por demais evidente: o Direito Fiscal é tão jurídico como qualquer outro, pelo que uma realidade que no seu âmbito se integre ou debaixo dos seus comandos caia, assume inevitavelmente um valor e dimensão jurídicos. O que pode acontecer, é que, para a lei fiscal, as situações e os conceitos

decorrente de uma permanente tensão entre uma acentuada necessidade de realização da justiça material e uma congénita dificuldade em concretizá-la. Dificuldade essa que é, de resto, exponenciada pelo dinamismo ímpar da própria matéria a regular pelo direito tributário. Efectivamente, sendo o *leitmotiv* do direito tributário essencialmente de índole económica, e sendo a relação jurídica tributária, tipicamente, uma relação de poder, tensão e choque relativamente a valores socialmente fundamentais, não será de estranhar, muito pelo contrário, que se trate de uma matéria em permanente mutação, seja por razões exógenas, ligadas à cinética própria da infraestrutura económica, seja por razões endógenas, ligadas à permanente corrida de forças entre os sujeitos daquela relação jurídica<sup>136</sup>, na busca incessante de novos e mais eficazes métodos de fortalecer e agilizar a sua operacionabilidade no quadro daquela<sup>137</sup>.

Independentemente de tudo o mais, porém, o certo é que a tendencial infinidade e permanente mutabilidade das situações a regular, associada à circunstância de tais situações se encontrarem frequentemente definidas por outros ramos do Direito (em termos, por norma, acolhidos pelo direito tributário), conjugada com a tendência para a massificação procedimental, desenham um panorama de forte exigência de adequação normativa, de que é, justamente, expressão a relevância crescente que vem sendo conferida ao princípio da relevância da substância sobre a forma.

#### **d. A especial rigidez normativa.**

Este quadro que se vem de desenhar integra um dos pólos de um notável paradoxo estrutural do direito tributário. Com efeito, todo o conjunto de circunstâncias apontado clama gritantemente, como se viu, por uma estrutura jurídica especialmente flexível e ágil, que tenha a capacidade de adaptar-se o mais adequadamente possível à miríade de situações objecto de regulação, às suas permanentes cambiantes e à especial necessidade de acerto material das soluções a implementar.

---

próprios de outros ramos do Direito apresentem relevância diversa daquela que neles possuam; é óbvio, porém, que tal facto, mera consequência do carácter institucional do Direito dos impostos, não retira juridicidade à situação em causa, antes a atribui ou confirma.”.

<sup>136</sup> “na luta entre o contribuinte e o fisco, tanto mais violenta e movimentada quanto mais pesado for o imposto, o contribuinte esforça-se por pagar o menos possível e o fisco por lhe extorquir o mais que puder”, escreveu-se na comissão que em 1926 estudou a reforma fiscal (*apud* Saldanha Sanches, “*Princípios do Contencioso Tributário*”, *cit.*, p. 36).

<sup>137</sup> Como a adopção da contabilidade como método base para a determinação do rendimento das empresas, com a consequente concessão de uma apreciável margem de discricionariedade ao decisor contabilístico. A este propósito, conferir, J.L. Saldanha Sanches, “*A quantificação da obrigação tributária*”, *cit.*, p. 208. Sobre os desfasamentos entre o direito tributário e o direito contabilístico, cfr. Glória Teixeira, “*Manual de Direito Fiscal*”, *cit.*, pp. 321 e ss..

Todavia, e aqui está o outro pólo do paradoxo em questão, o direito tributário rege-se inapelavelmente por um princípio de legalidade e tipicidade (mais ou menos) fechada, que abrange os elementos essenciais da sua disciplina normativa. É, no fundo, como se se pretendesse encher com cubos de gelo recipientes de mil e uma dimensões e formatos.

Por outro lado, aquele princípio, historicamente inarredável do direito tributário, é uma pedra angular de todos os actuais sistemas de garantia dos direitos dos contribuintes. Não obstante, perversamente, esse mesmo princípio redundante, amiúde, em prejuízo daqueles a quem era suposto proteger, seja pelo exacerbamento da dimensão formal da aplicação do Direito, propiciadora da actuação massificada administração tributária, seja por fomentar uma hiper-regulação por reacção, determinada por uma ânsia de exaustividade tributadora<sup>138</sup>.

Este fenómeno facilmente reconhecível, de formalismo exacerbado e prolixidade normativa, igualmente peculiar e definidor do direito tributário, é o último ingrediente numa receita perfeita para o desastre jurídico. Efectivamente, um ramo de direito que tem como escopo regular uma relação jurídica típica caracterizada por um contínuo desequilíbrio estrutural entre os respectivos sujeitos (e que nem sequer é estável no sentido do próprio desequilíbrio), por meio de normas criadas por um legislador com especiais relações de interesse nos litígios a dirimir, destinadas a aplicar em massa a uma realidade extremamente ampla e dinâmica, de acordo com um princípio de hiper-rigidez formal e num incontornável contexto de cacofonia normativa, apenas por acaso, dir-se-á, poderá produzir resultados justos!

E, contudo, trata-se inquestionavelmente de um ramo do direito com especiais exigências de justiça, o que decorre, desde logo, do fundamento último da tributação nas sociedades modernas se reconduzir à solidariedade entre os respectivos cidadãos que, obviamente, apenas poderá ser convocada, se aquelas exigências se demonstrarem, minimamente, satisfeitas.

## **2. A segurança jurídica no direito tributário.**

Conforme se aflorou atrás, a atendabilidade em concreto de considerações de justiça material está em permanente tensão com o princípio da segurança jurídica<sup>139</sup>. Cumpre agora apurar, portanto, se, tal como ocorre em relação à justiça

---

<sup>138</sup> “Como é sabido, a determinação legal excessiva tem conduzido à hipertrofia normativa e à falta de qualidade da legislação...” (Ana Paula Dourado, “*O Princípio da Legalidade Fiscal*”, *cit.*, p. 30).

<sup>139</sup> O princípio da segurança jurídica, como se sabe, é um princípio multifacetado, que pode assumir vários sentidos conforme a área jurídica em que opera. Concretamente, no âmbito do direito tributário, as suas principais dimensões são a da segurança enquanto defesa ou protecção contra o

material, o direito tributário se posiciona de forma particular em relação ao valor da segurança jurídica.

Sem prejuízo da sua tradicional importância no âmbito do direito tributário, entende-se que a ponderação do valor da segurança jurídica no âmbito deste, em parte pelo já acima exposto, deverá dar-se em termos substancialmente diferentes daqueles em que ocorre no âmbito do direito comum. De facto, a paritária intersubjectividade típica deste, e a sua paradigmática bilateralidade relacional, convocam aquele valor numa perspectiva eminentemente comutativa. Ou seja, a tendencial igualdade de princípio entre as partes na típica relação jurídica comum, e a habitual bilateralidade desta, levam a que o *risco* de injustiça material decorrente da prevalência do valor da segurança jurídica seja idealmente distribuído de forma equitativa entre as partes. Por outro lado, ainda que pontualmente possa ocorrer a circunstância de a prevalência do valor da segurança jurídica, por regra, poder beneficiar uma das partes da relação jurídica, o facto de todos os destinatários das normas de direito comum poderem, em princípio, ocupar indistintamente o lado activo ou passivo daquela, reforça a mitigação do risco de injustiça decorrente de tal ocasional prevalência.

Já no âmbito do direito tributário, a singularidade típica da relação jurídica, que se pode descrever, a vários níveis, como de sentido único, subverte significativamente esses tradicionais fundamentos da prevalência da segurança jurídica no direito comum<sup>140</sup>.

Acresce que a fixação da titularidade dos lados da relação jurídica tributária (no esquema fisco-contribuinte), dá causa a que os danos decorrentes das incontornáveis patologias normativas do modelo legalista tenham recorrentemente os mesmos destinatários, situação esta agravada pelo facto da já apontada comunhão de interesses entre o poder legislativo e um dos lados daquela referida relação.

Não obstante, como se sabe, a segurança jurídica é um valor altamente cotado no âmbito do direito tributário, fundando princípios estruturantes deste, como os já referidos princípios da legalidade e da tipicidade fechada. Sucede porém que, conforme já estará de alguma forma claro, os motivos que colocam esse valor da segurança jurídica como central no quadro do ramo do Direito que nos ocupa, são específicos do mesmo, visando, principialmente, a tutela de uma das partes na relação jurídica tributária – o contribuinte. Com efeito, as especiais

---

arbitrio Estadual (dimensão negativa do princípio da segurança jurídica) e enquanto factor de previsibilidade ou certeza na actuação dos sujeitos jurídicos (dimensão positiva do princípio da segurança jurídica). A este respeito cfr. Cecília Xavier, “*A proibição da aplicação analógica da lei fiscal no âmbito do Estado Social de Direito*”, *cit.*, pp. 138 e ss.

<sup>140</sup> Para uma determinada perspectiva das especificidades do princípio da segurança jurídica no âmbito do direito tributário, cfr. J.L. Saldanha Sanches, “*Manual de Direito Fiscal*”, 3.<sup>a</sup> Edição, Coimbra Editora, 2007, pp. 169 e ss.

razões da atendibilidade do valor da segurança jurídica na sua dimensão positiva (de certeza ou previsibilidade) no âmbito do direito tributário reconduzem-se, essencialmente, à protecção das expectativas do contribuinte, tendo em vista garantir-lhe a necessária estabilidade na organização da sua vida económica, na qual se repercute directamente a unilateralidade da prestação tributária<sup>141</sup>.

Ora, esta *funcionalização* da atendibilidade do valor da segurança jurídica no âmbito do direito tributário não pode, em caso algum, estar ausente de qualquer ponderação que o envolva nesse contexto. Não obstante, como se verá de seguida, nos últimos estádios de desenvolvimento daquele, não só tem o aspecto referido sido esquecido como, sobretudo, contrariado. De facto, fruto das contradições intrínsecas do direito fiscal e do permanente choque de forças no seu seio, ao longo das três últimas décadas tem-se assistido a uma relativização do sentido e alcance do princípio da legalidade tributária, do que são paradigmáticos, por um lado, a erosão do princípio da não retroactividade da lei fiscal e, por outro, o desenvolvimento e implementação das chamadas cláusulas anti-abuso<sup>142</sup>.

Com efeito, situações que se podem chamar de *emergência orçamental*, vividas, no que diz respeito ao nosso país, no final da década de setenta e início da década de oitenta do século passado, puseram em evidência a relatividade do valor da segurança jurídica no âmbito do direito tributário, ao imporem a conclusão que tal valor deve ser preterido quando, manifestamente, as consequências materiais da sua observância forem, de um ponto de vista social, significativamente mais gravosas do que as da sua inobservância<sup>143</sup>. A repetição na actualidade do mesmo tipo situação de situação orçamental proporcionou (e, previsivelmente, há-de continuar a proporcionar) a reafirmação desse mesmo entendimento<sup>144</sup>.

Já as chamadas cláusulas anti-abuso, tema que se abordará de seguida, implicam, como é sabido e para além do mais, a desconsideração da qualificação jurídica decorrente de outros ramos do direito a determinados factos integradores de relações jurídicas, de forma a permitir a sua tributação ou maior tributação, sendo uma das manifestações paradigmáticas do já aludido princípio da prevalência da substância sobre a forma em direito fiscal.

---

<sup>141</sup> Ana Paula Dourado afirma que a função garantística do princípio da legalidade fiscal (na dimensão da reserva de lei) “tem, ainda hoje, razão de ser, pois está associada à previsibilidade do montante de imposto a pagar (e assim também à segurança jurídica).” (“*O Princípio da legalidade fiscal*”, *cit.*, p. 79).

<sup>142</sup> Entre outros, como, por exemplo, a ampliação do âmbito de aplicação dos métodos indirectos de fixação da matéria tributável, que alguns autores consideram, também, um afastamento do princípio da legalidade fiscal. Neste sentido, cfr. J.L. Saldanha Sanches, “*Princípios do Contencioso Tributário*”, *cit.*, p. 100.

<sup>143</sup> Cfr. a este respeito J. Casalta Nabais, “*Estudos de Direito Fiscal*”, vol. I, Almedina, 2005, p. 464 e ss..

<sup>144</sup> Cfr. o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 399/2010, publicado no Diário da República, 2.ª série, de 26 de Novembro de 2010.

Estas circunstâncias demonstram, em suma, que a fiscalidade apresenta uma relação especial com o valor da segurança jurídica (e, conseqüentemente, com o valor da justiça material). Tal relação será, por um lado, conseqüência de diversas especificidades que justificarão a autonomização do direito tributário enquanto ramo do Direito, como se viu a seu tempo, e, ao mesmo tempo, será também ela própria uma dessas especificidades que justificam tal autonomização. Ou seja, as peculiaridades do direito tributário, designadamente no que diz respeito à estrutura da sua relação jurídica típica, à especial relação de interesse do poder legiferante com a matéria a regular, à sua insaciável pretensão de abrangência e à permanente mutabilidade da realidade sobre a qual incide, associados à sua tendência para a massificação e à rigidez e profusão normativas decorrentes do princípio estruturante da legalidade, delimitam um quadro especialmente propício à desadequação da norma legal ao caso concreto. Os efeitos nefastos desse potencial de desadequação, por seu lado são especialmente agravados, pelas linhas de alta tensão social que conduzem o direito tributário. De facto, como já se apontou, não são muitas as matérias jurídicas tão transversalmente polémicas como as que dizem respeito ao regime dos impostos.

Neste quadro, uma correcta compreensão do direito tributário, da natureza dos valores conflitantes que o mesmo é chamado a compatibilizar, e da forma pela qual o mesmo é criado e através da qual o mesmo actua, não poderá deixar de conduzir à conclusão da existência de uma especial necessidade de atendibilidade de considerações de justiça na sua aplicação concreta (justiça material), com conseqüente afrouxamento da tradicional prevalência do princípio da segurança jurídica<sup>145</sup>.

Deste modo, enquanto que na generalidade da ordem jurídica<sup>146</sup> se justificará a vigência da leitura actualista do princípio da obediência do julgador à lei consagrado no artigo 8.º/2 do Código Civil, no direito tributário a ponderação de valores subjacente a tal princípio revela-se fortemente desfasada e está de facto ultrapassada, como o demonstra, em especial, o regime das chamadas cláusulas anti-abuso.

### **3. As cláusulas anti-abuso.**

---

<sup>145</sup> Refazendo-se, assim, a frase de Sérgio Vasques (“*O Princípio da Igualdade Tributária*”, Almedina, 2008, p. 37), segundo o qual “pode dizer-se que o sistema tributário constitui uma área do sistema jurídico especialmente sensível hoje em dia ao problema da igualdade.”. Antes, considera-se que o sistema tributário constitui uma área do sistema jurídico especialmente sensível hoje em dia ao problema da justiça.

<sup>146</sup> Podendo, eventualmente, excepcionar-se o direito administrativo dos actos ablativos. Todavia, estes, por norma acarretam uma obrigação de indemnizar pela prática de actos lícitos, ou algum outro tipo de reparação, o que não acontece no direito tributário. Por outro lado, dado o carácter residual dessa área do direito administrativo, sempre se deverá entender que será a mesma a ir buscar princípios normativos ao direito tributário, e não o inverso.

As cláusulas anti-abuso, fundando-se directamente em considerações de justiça material<sup>147</sup>, afastam por norma as formas legais de modo a prosseguir o princípio da igualdade perante a lei fiscal e a distribuição equitativa dos sacrifícios<sup>148</sup>.

Louvável como é a justificação da sua existência, não deixam porém tais cláusulas de constituir uma machadada profunda no valor da segurança jurídica, em especial tendo em conta a sua tradicional configuração e função no direito tributário<sup>149</sup>. De facto, não só as cláusulas anti-abuso (as de índole geral) impõem a desaplicação da Lei, sob “o *pretexto*” da mesma ser injusta (ou pelo menos conduzir a resultados fiscalmente injustos), minando a previsibilidade do planeamento da vida jurídica em conformidade com regimes legais vigentes, como o fazem em prejuízo (objectivo) da posição jurídica do contribuinte, pólo justificador da prevalência do princípio da legalidade, principal vector do valor da segurança jurídica no âmbito do direito tributário. Ou seja, e em suma, as cláusulas anti-abuso, que hoje se podem ter como uma parte integrante e ineliminável do direito tributário<sup>150</sup>, integram, para lá de qualquer dúvida razoável, um brecha profunda no cerne do valor da segurança jurídica, tal como o mesmo se configura em termos fiscais, motivo fundamental, de resto, de toda a controvérsia que se formou à sua volta.

Brecha essa aberta – e não haverá forma de escapar a isto – em nome de um princípio de justiça material! De facto, objectivamente encaradas, as cláusulas anti-abuso conferem explicitamente ao aplicador do direito (no caso, em primeira linha, a Administração Fiscal) a faculdade de, confrontado com um resultado de aplicação das normas legais tributárias acentuadamente *injusto*, desaplicar, em concreto, tais normas, retirando dos factos com relevância tributária outras consequências que não as que, normalmente, decorreriam daquela aplicação. Ou seja, pode dizer-se, no caso de aplicação das normas anti-abuso, idealmente, prevalece a justiça especial e concreta do caso, sobre a justiça geral e abstracta das normas legais que de outro modo seriam aplicáveis.

---

<sup>147</sup> Gustavo Lopes Courinha (“*A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário*”, Almedina, 2004, p. 203) afirma que a cláusula geral anti-abuso “é um desenvolvimento lógico de uma relação fiscal baseada na boa-fé e no cumprimento material, e não meramente formal, da lei.”

<sup>148</sup> “a causa ancestral das medidas anti-abuso é a obtenção da igualdade tributária e a justiça na distribuição dos encargos tributários” (Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 15-02-2011, proferido no processo 04255/10).

<sup>149</sup> Pondo em causa, directamente, o chamado princípio da justiça do sistema, “nos termos do qual o sistema fiscal deve integrar-se coerentemente no sistema jurídico público e no sistema jurídico global, de modo a que os impostos, cada um de *per si* e no seu conjunto, não vivam em regime de *apherteid*...” (J. Casalta Nabais, “*Estudos de Direito Fiscal*”, vol. I, *cit.*, p. 439).

<sup>150</sup> Para uma apreciação abrangente das cláusulas anti-abuso no Reino Unido, Holanda, Espanha e Canadá, cfr. Gustavo Lopes Courinha, “*A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário*”, *cit.*, pp. 27 e ss.

Nestes termos, a consagração das cláusulas anti-abuso como uma parte integrante e indispensável do edifício normativo do direito tributário, é porventura a mais eloquente demonstração dos particulares contornos das posições relativas dos valores da segurança jurídica e da justiça material, no seu âmbito. Que a afirmação de tal especificidade se tenha dado no sentido em que se deu, apenas será de estranhar se se ignorar a dialéctica de poder intrínseca do direito tributário, bem como as já sobreditas notas características do mesmo, em especial aquela relativa à especial relação de interesse do poder legiferante na matéria legislada. De facto, é esta que, antes de tudo o mais, explica que de entre as patologias jurídicas decorrentes da contradição fundamental de um ramo do Direito especialmente exigente em termos de flexibilidade normativa se formar espartilhado em rígidas exigências formalistas, as primeiras a ser atendidas tenham sido as que mais directamente prejudicam o lado da relação jurídica que comunga interesses com o legislador.

Não obstante, e pode-se já afirmá-lo, as mesmas razões que justificam a emergência e consagração de cláusulas anti-abuso em direito tributário, repetem-se, reforçadas por outras de igual força, como se viu, na exigência da prevalência, em determinados casos, de considerações de justiça material sobre o valor da segurança jurídica decorrente da prevalência da lei, em benefício do lado passivo da relação jurídica tributária. Com efeito, e adiantando aqui algumas conclusões que irão ser desenvolvidas mais adiante, as cláusulas gerais anti-abuso<sup>151</sup> apresentam todas as características de emanações ou decorrências do princípio da justiça material, podendo, designadamente, detectar-se como traços comuns os seguintes:

- a) Intervêm após o processo ordinário de aplicação da lei, ou seja, da fixação do seu sentido e alcance através da interpretação jurídica, e da subsunção dos factos à *fattispecie* assim determinada;
- b) Fundamentam-se materialmente na conclusão de que a solução legal decorrente da aplicação de tal método, claudica flagrantemente em termos de justiça material, concretamente ao implicarem a não tributação (ou menor, ou diferida, tributação) de uma situação que manifestamente, face aos critérios de justiça que informam o sistema, deveria ser tributada (ou mais, ou antecipadamente, tributada)<sup>152</sup>; e

---

<sup>151</sup> “Para efeitos de sistematização jurídico-fiscal, as medidas anti-abuso podem assumir a forma de uma disposição geral aplicável a uma pluralidade de factos ou sujeitos passivos, de um regime fiscal especial como o previsto em sede de preços de transferência, sub-capitalização ou regimes de imputação ou ainda revestir a forma de disposições fiscais avulsas.” (Glória Teixeira, “*Manual de Direito Fiscal*”, cit., p. 118).

<sup>152</sup> Radicando aqui o elemento *normativo* da cláusula geral anti-abuso, detectado por Gustavo Lopes Courinha (“*A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário*”, cit., pp. 185 e ss.), segundo o qual “a desconformidade do resultado obtido com a *ratio legis*, o espírito ou propósito da lei, os princípios

- c) Actuam mediante a desaplicação de normas legais que de outro modo, não fora a existência da norma anti-abuso, seriam aplicadas.

Estas características são, justamente, em tudo semelhantes às que, adiante, se proporão como próprias do princípio da justiça material que nos ocupa.

As cláusulas anti-abuso, todavia, estão intrinsecamente funcionalizadas a uma finalidade que é a de permitir, ampliar ou antecipar a tributação (em situações em que a não tributação, menor tributação, ou tributação diferida seriam materialmente injustas), sendo, frequentemente, essa pragmática funcionalização, de resto, o principal argumento de algum dos defensores da sua admissibilidade<sup>153</sup>. Não obstante as efectivas preocupações de justiça material que as inspiram, não visa esse tipo de cláusulas impedir, reduzir ou diferir a tributação, em situações em que a mesma se apresente como materialmente injusta.

Esta circunstância, como se disse, não é de estranhar, atenta a exposta relação *alimentar* do Estado (legiferante) com a prestação tributária, que o coloca, de forma evidente, numa posição de alguma *parcialidade* ao legislar sobre matéria fiscal. A esta explicação *freudiana* soma-se, porém, uma explicação técnico-jurídica aceitável, que se prende com o omnipresente princípio da legalidade tributária e, em especial, com o seu corolário relativo à proibição da analogia, consubstanciado entre nós na norma do artigo 11.º, número 4, da Lei Geral Tributária. Efectivamente, esta proibição da analogia tributadora propicia proficuaemente a não tributação de situações de manifesta evasão fiscal, concebidas em função de omissões legislativas pré-detectadas, ofensivas do mais elementar sentido de justiça<sup>154</sup>.

O caminho encetado para obstar a tais situações juridicamente intoleráveis foi o da consagração de cláusulas anti-abuso, incluindo uma cláusula geral desse tipo. Tal opção, que actualmente se pode ter, de alguma forma, por consolidada, não foi, e continua a não ser, isenta de polémica, a qual se funda, essencialmente, em argumentos relacionados com as suas próprias causas, ou seja, com o princípio da legalidade tributária e respectivos corolários, incluindo o da proibição da analogia.

E de facto, *prima facie*, repete-se, será inquestionável que as cláusulas em causa constituem uma brecha profunda naquele princípio, que é consabidamente uma peça chave na armadura das garantias do contribuinte contra o abuso

---

do Código em causa ou do Sistema Fiscal – o *elemento normativo* – é ... requisito insuperável da CGAA”.

<sup>153</sup> Cfr. por exemplo, J. Casalta Nabais, “*Direito Fiscal*”, 4.ª Edição, Almedina, 2006, p. 224.

<sup>154</sup> Cfr. a este respeito J.L. Saldanha Sanches, “*A interpretação da lei fiscal e o abuso de direito*”, in *Fisco*, 74/75, 1996, pp. 99 e ss.

estatal<sup>155</sup>. Simplesmente, analisada detida e aprofundadamente a matéria relativa às cláusulas anti-abuso, o problema, tal como ele tem vindo a ser colocado, poderá e deverá ser reformulado.

Com efeito, o principal óbice jurídico à vigência daquelas cláusulas, em especial das de teor geral, prende-se com a profunda perturbação que introduzem no equilíbrio de forças das partes na relação jurídica tributária, tradicionalmente assente no princípio da legalidade. É que, pondo irremediavelmente em causa o ancestral entendimento deste princípio angular de todos os sistemas tributários modernos, as cláusulas anti-abuso actuam, como se referiu, em benefício exclusivo de uma das partes na relação jurídica tributária, sem que nada seja alterado em benefício da outra. Ou seja, apenas são retiradas parcialmente as consequências da inevitável revisão do sentido, conteúdo e alcance que o princípio da legalidade em matéria fiscal tem de sofrer, por força da consagração no seu âmbito das cláusulas anti-abuso.

E será esta desigualdade seminal, acima de todas as outras, a causa profunda do mal-estar jurídico que tem perseguido, inexoravelmente, estas cláusulas desde a sua génese. Mal-estar esse que se tem acoitado, reaccionariamente, num entendimento mais ou menos ortodoxo (e mais ou menos assumido) do princípio da legalidade tributária, tal como ele era entendido no século XIX.

A discussão, todavia, tem de ser trasladada para o século XXI, e colocada num contexto de extrema convulsão e dificuldade de afirmação para o direito tributário, como o é a realidade hodierna, onde o princípio da legalidade mais não cumpre (ou mais não cumpre satisfatoriamente) o papel garantístico que o justificou. E é este choque com a realidade que a doutrina que se opõe às cláusulas anti-abuso não tem conseguido ultrapassar, sendo justamente essa irresistível força da realidade que compeliu à consagração e afirmação daquelas cláusulas.

A discussão da problemática em causa, nos termos em que tem sido feita, é, assim, um jogo em que ambas as partes perdem. Com efeito, os defensores das cláusulas anti-abuso, ancoram-se essencialmente em argumentos de ordem fáctica e pragmática, que se reconduzem, no fundo, ao reconhecimento da preponderância das exigências da realidade sobre a coerência do Direito, e que, como tal, são eminentemente anti-jurídicos (ou pelo menos não-jurídicos). Já os defensores da supressão ou limitação daquele tipo de cláusulas, agarram-se a argumentos de natureza jurídica, mas de ordem estritamente formal (directa ou indirectamente

---

<sup>155</sup> Sendo certo todavia, que a brecha em causa é aberta no sentido de obstar ao abuso dessas mesmas garantias pela parte de alguns contribuintes.

ligados ao princípio da legalidade fiscal)<sup>156</sup>, face a situações de evidente e flagrante injustiça, incorrendo deste modo, numa não inferior negação do Direito.

Neste quadro, a discussão sobre a legitimidade e consequências da inultrapassável afirmação das cláusulas anti-abuso nos ordenamentos jurídico-tributários modernos, tem de se colocar no campo devido, ou seja, no âmbito dos pressupostos que efectivamente a justificaram (e justificam), sendo que, como já é reconhecido pela doutrina mais actual, tais cláusulas têm como fundamento último a justiça fiscal, consubstanciada na “justa repartição do dever de contribuir segundo a capacidade contributiva”<sup>157</sup>. Como referia J.L. Saldanha Sanches<sup>158</sup>, “O que se procura resolver é o problema da contradição potencial entre a forma jurídica e o resultado jurídico dos contratos e negócios jurídicos, porque se podem prosseguir caminhos diversos para encontrar resultados (efeitos jurídicos) que são economicamente equivalentes.”

Assim, aceitando-se como definitiva a recepção pelo direito tributário das cláusulas anti-abuso, o único caminho a trilhar é o de prosseguir o reequilíbrio da arquitectura do seu edifício, mediante a reformulação neste novo contexto do sentido e alcance do princípio da legalidade. Reformulação essa que passará, desde logo, pelo alargamento da flexibilização de tal princípio concedida ao lado activo da relação jurídica tributária – por meio da consagração das cláusulas anti-abuso - ao lado passivo dessa mesma relação. Ou seja, o reconhecimento de que o princípio da legalidade causa distorções intoleráveis em termos de justiça material, tem de ser prosseguido e levado até ao fim, não apenas quando tais distorções ocorram em prejuízo da Administração Tributária, mas, igualmente e na mesma medida, quando as mesmas ocorram em prejuízo do contribuinte. E se as primeiras são atendidas pela intervenção das cláusulas anti-abuso<sup>159</sup>, as últimas terão como remédio por excelência o princípio da justiça material.

Cláusulas anti-abuso (em especial as cláusulas de teor geral) e princípio da justiça material serão deste modo, por assim dizer, duas faces da mesma moeda, que visando a prossecução da justiça em direito tributário, será a pedra de toque da juridicidade e especificidade daquele.

---

<sup>156</sup> Cfr., por exemplo, Diogo Leite de Campos e Mónica H.N. Leite de Campos, “Direito Tributário”, cit., pp. 179 e ss., que defendem a inconstitucionalidade do artigo 38.º/2 da Lei Geral Tributária por violação, essencialmente, dos princípios da certeza e da segurança.

<sup>157</sup> António Carvalho Martins, “Simulação na Lei Geral Tributária e Pressupostos do Tributo”, cit., p. 15.

<sup>158</sup> “Manual de Direito Fiscal”, cit., p. 155.

<sup>159</sup> Que assim passarão a integrar um instituto jurídico próprio, fundado directamente em considerações de Justiça, e não em meras refracções desta, como o abuso do direito (subjectivo ou objectivo) e a fraude à lei (para uma vista de conjunto sobre estes enquadramentos, cfr. Gustavo Lopes Courinha, “A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário”, cit., pp. 123 e ss.).

## **VI. O princípio da justiça material em direito tributário. Enquadramento doutrinal e jurisprudencial.**

A Lei Geral Tributária, logo na sua redacção original (Decreto-Lei n.º 398/98, de 17/12), veio consagrar, no número 2 do seu artigo 5.º, que “*A tributação respeita os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade e da **justiça material***”.

Esta norma, inovadora no nosso ordenamento jurídico, aparece de alguma forma desenquadrada, numa contextualização sistemática que se pode qualificar como deficiente. De facto, tal norma consta de um artigo com a epígrafe “*Fins da tributação*”, após um número 1 que diz que “*A tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e promove a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento.*”. Este número 1 apresenta-se, sem dúvida, adequadamente concretizador da epígrafe que o titula, enunciando uma série de intenções programáticas que, de alguma forma, repercutem os princípios constitucionais sobre as finalidades da tributação, ao contrário do número 2, que ora nos ocupa e que nada tem a ver com tal questão, referindo-se antes ao que se poderá com mais propriedade designar por “princípios fundamentais da tributação”, o que é o mesmo que dizer do acto de tributar, e, por arrastamento, do próprio direito tributário.

Os princípios enunciados no número 2 do artigo 5.º da Lei Geral Tributária não constituem, portanto, um fim da tributação, um objectivo a prosseguir por ela, mas antes limites fundamentais que a mesma deve respeitar na prossecução dos seus fins. Trata-se, em suma, de princípios cujo núcleo essencial não poderá, em caso algum, ser posto em causa em nome da prossecução dos fins da tributação, o que vale por dizer que deverão ser respeitados quer pelas normas que a regulam, quer pelas decisões que a determinam, ou seja pelo direito tributário enquanto *law in books* e enquanto *law in action*.

E se o número 1 do artigo 5.º tem, como se disse, um conteúdo eminentemente programático, do qual dificilmente se poderá tirar alguma consequência directa, quer no que diz respeito à apreciação de uma dada norma de direito tributário quer aquando da aplicação em concreto de tal norma, o número 2 daquele mesmo artigo tem já um conteúdo jurídico operacional, sendo susceptível de directamente fundar uma concreta decisão judicativa no âmbito do direito tributário.

Que isto é de facto assim, não resultarão grandes dúvidas no que diz respeito aos princípios da generalidade<sup>160</sup>, da igualdade<sup>161</sup> e da legalidade<sup>162</sup>, todos com uma longa tradição no direito tributário, e, até, com suficiente densidade constitucional para serem objecto de aplicação directa. O princípio da justiça material, porém, surge na norma em causa de algum modo desfasado, quer por não ter correspondência específica em nenhum princípio tributário-constitucional consolidado, quer por não ter atrás de si um lastro densificador jurisprudencial e doutrinal seguro e considerável, antes pelo contrário.

Sendo sempre do domínio especulativo, e de reduzida relevância prática (atenta a inquestionável prevalência actual das teorias objectivistas da interpretação jurídica), a tarefa de indagar as razões subjectivas do legislador que motivam determinadas opções por si tomadas, sempre se poderá referir que, com elevada probabilidade, a decisão da Lei Geral Tributária consagrar, nos termos em que o fez, o princípio da justiça material, terá resultado, essencialmente, de uma intuição da essencialidade de tal princípio para o direito tributário, decorrente da consideração, consciente ou inconsciente, de algum ou alguns dos aspectos que lhe são peculiares, como os já previamente abordados. Efectivamente, atenta a falta de tradição de tal princípio no nosso direito, quer a nível legislativo, quer a nível doutrinal, quer a nível jurisprudencial, bem como a idêntica falta em termos de experiências de direito comparado, apenas através da percepção, ainda que perfunctória, de todas ou algumas das especificidades do direito tributário anteriormente aludidas, bem como do seu potencial aniquilador da concreta realização da justiça, se poderá justificar a opção legislativa. A própria circunstância de o princípio da justiça material surgir imediatamente a seguir ao princípio da legalidade, de resto, acentua este lado *intuitivo* da sua consagração, pela impressão de contraste dessa forma criada.

Seja pelo que for (e, repete-se, não importará muito por que o foi), o certo é que, conjuntamente com aqueles princípios da generalidade, igualdade e legalidade, que se podem com toda a segurança afirmar basilares do nosso ordenamento jurídico-tributário (e, já agora, da generalidade dos ordenamentos

---

<sup>160</sup> O princípio da generalidade diz-nos que o dever fundamental de pagar impostos impende sobre todos os cidadãos, sem distinção de classe, ordem ou casta (cfr. J. Casalta Nabais, "*Estudos de Direito Fiscal*", *cit.*, p. 464). Para alguns autores, todavia, este princípio é uma dimensão do princípio da igualdade. Neste sentido, cfr., por exemplo, J.J. Teixeira Ribeiro, "*Lições de Finanças Públicas*", 4.<sup>a</sup> Edição, Coimbra Editora, 1991, p. 217.

<sup>161</sup> O princípio da igualdade, em sentido material (igualdade no imposto), dispõe que todos estão obrigados ao pagamento de imposto na medida da respectiva capacidade contributiva (cfr. J. Casalta Nabais, "*Estudos de Direito Fiscal*", *cit.*, p. 464).

<sup>162</sup> O princípio da legalidade abrange "*a incidência, a taxa, os benefícios fiscais, as garantias dos contribuintes, a definição dos crimes fiscais e o regime geral das contra-ordenações fiscais*" (artigo 8.<sup>o</sup>/1 da Lei Geral Tributária) e integra a exigência de uma intervenção de lei parlamentar (reserva de lei formal) que contenha a disciplina tão completa quanto possível da matéria reservada (reserva de lei material). Cfr. a este respeito, por exemplo, J. Casalta Nabais, "*Direito Fiscal*", *cit.*, p. 140.

modernos), o legislador da Lei Geral Tributária decidiu consagrar expressamente um princípio da justiça material no nosso direito tributário.

E em boa hora o fez.

## 1. Panorama doutrinal.

Apesar de terem decorrido mais de 10 anos desde a entrada em vigor da Lei Geral Tributária, e do seu artigo 5.º/2 cuja redacção se mantém inalterada, o certo é que o princípio da justiça material tem sido alvo de reduzido (ou mesmo inexistente) interesse da doutrina nacional.

Ao contrário dos restantes princípios que o acompanham na norma que o consagra, e que, mesmo antes da entrada em vigor da Lei Geral Tributária, muito por força da teoria constitucional dos impostos, com larga tradição entre nós (ou não tivesse a principal figura dirigente do nosso país no século passado emergido dessa área), gozavam já de vastíssimo espólio doutrinal, o princípio da justiça material, qual patinho feio do grupo, era praticamente ignorado até aquela data, pouco tendo mudado daí em diante. Efectivamente, quer antes, quer depois da entrada em vigor da lei que o consagra, as questões relativas ao problema da justiça material em direito tributário, têm sido genericamente esquecidas nos manuais de direito fiscal, sendo, quando muito, abordadas questões conexas, no âmbito, por exemplo, do tratamento do princípio da igualdade tributária, em especial na sua dimensão material, tendo por critério o princípio da capacidade contributiva<sup>163</sup>.

Em todo caso, as referências possíveis de encontrar na doutrina tributária portuguesa reconduzem-se, a maior parte das vezes, ao problema da justiça no momento da criação da norma legal tributária<sup>164</sup>, ou seja, trata-se ali, expressa ou implicitamente, do problema da justiça encarado sob o ponto de vista da lei, da máxima ou melhor conformidade desta com aquela<sup>165</sup>. Em tal quadro, a ideia de justiça em matéria fiscal tem sido tradicionalmente reconduzida a três princípios mais ou menos distintos, como sejam o princípio da legalidade, o princípio da generalidade<sup>166</sup> e o princípio da capacidade contributiva (ou capacidade fiscal),

---

<sup>163</sup> Cfr., por exemplo, Diogo Leite de Campos e Mónica H.N. Leite de Campos, “Direito Tributário”, *cit.*, pp. 121 e ss..

<sup>164</sup> Que J.L. Saldanha Sanches chama “domínios puramente políticos da justiça fiscal”, (“Justiça Fiscal”, *cit.*, pp. 31).

<sup>165</sup> Cfr., por exemplo, Vítor Duarte Faveiro (“Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português”, I vol., *cit.*, pp. 72 e ss.) e J.J. Teixeira Ribeiro (“Lições de Finanças Públicas”, *cit.*, pp. 216 e ss.).

<sup>166</sup> Cfr., por exemplo, Vítor Duarte Faveiro, “Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português”, I vol., *cit.*, pp. 78 e 79, onde se lê que “é manifesto que o primeiro pressuposto da justiça fiscal é a o da legalidade.” e, mais adiante, que “A princípio da legalidade segue-se, na ordem de importância dos valores de justiça tributária, o da generalidade”. Em sentido análogo, cfr. A.L. De Sousa Franco (“Finanças Públicas e Direito Financeiro”, *cit.*, p. 177).

este, essencialmente, enquanto encarnação no âmbito do direito tributário do princípio da igualdade material.

Este último ponto corresponde, de resto, a uma arreigada tradição da doutrina tributária nacional, de identificar total ou, pelo menos, essencialmente, a questão da justiça material em direito fiscal com a questão da tributação em função da capacidade contributiva efectiva de cada um, tornando esta no único ou principal critério daquela<sup>167</sup>. Todavia, já no fim da década de 70 do século passado se alertava que a consideração do princípio da capacidade contributiva como conteúdo exclusivo ou quase-exclusivo da justiça tributária estava ultrapassado<sup>168</sup>.

Não sendo esta, manifestamente, a sede para proceder a uma tal discussão, sempre se apontará contudo, que, para o que aqui interessa, a questão da igualdade material (consubstanciada no princípio da capacidade contributiva ou noutra qualquer), sendo embora uma dimensão fundamental do problema, não será susceptível de, por si só, esgotar a questão da justiça em matéria tributária.

Para o compreender, basta pensar na hipótese de um sistema de impostos sobre o rendimento, estruturado de forma progressiva segundo o princípio da capacidade contributiva e prevendo a isenção de um mínimo de subsistência, mas em que as taxas de imposto comecem nos 50%. Tal sistema, poderia idealmente conformar-se com o princípio da capacidade contributiva (inclusive de forma mais perfeita que os sistemas vigentes), mas dificilmente poderia, ainda assim, ser tido por justo. De igual modo, um sistema fiscal que, por mero favor de raciocínio, estivesse perfeitamente estruturado de acordo o princípio da capacidade contributiva, mas que, ao mesmo tempo, consagrasse uma plêiade de deveres acessórios ou ónus, desapropriados e/ou de cumprimento difícil ou praticamente impossível, não preencheria, com certeza, os requisitos necessários para que pudesse ser considerado um sistema justo. Também o campo da chamada extrafiscalidade, sob o capote de prosseguir finalidades não directamente relacionadas com a angariação de receita, se subtrai com extrema facilidade à sindicância da sua justeza, por meio dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

---

<sup>167</sup> Neste sentido, cfr. por exemplo, Gustavo Campos, *“Capacidade contributiva como medida da igualdade e proporcionalidade fiscais”*, in Estudos de Direito Fiscal, Almedina, 2007, p. 103, onde começa pela “atribuição ao princípio da igualdade e, mais especificamente, ao princípio da capacidade contributiva, do status de núcleo axiológico de qualquer sistema fiscal que se pretenda justo.”

<sup>168</sup> Cfr. Ernesto Lejeune Valcárcel, *“Princípio Constitucional de Igualdad Tributaria”*, in Seis Estudios Sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario, Editorial de Derecho Financero, Editoriales de Derecho Unidas, Madrid, 1980, pp. 119 e ss..

Numa abordagem da doutrina nacional sobre a matéria que nos ocupa, cumpre fazer uma menção especial à “*Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada*”, de Diogo Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa<sup>169</sup>.

Na sua (breve) anotação ao artigo 5.º, aqueles autores, começam por considerar que o artigo em causa será uma norma “pragmática” e que integrará meramente “uma sugestão para o legislador ordinário”. Seguidamente, apontam os mesmos autores alguma potencial utilidade da norma anotada ao nível da “interpretação/aplicação das normas, como comando dirigido à Administração e aos Tribunais.”. Na sequência deste último ponto, aludem os autores perfunctoriamente à radical dualidade de planos da realização do jurídico, também aqui abordada, referindo que “uma norma “em princípio” justa pode levar a injustiça material na sua aplicação a um caso ou grupo de casos.”. No mais, e em suma, aqueles autores, quanto à matéria que aqui em questão, acabam por reconduzir o princípio da justiça material à generalidade e igualdade, e por restringir a respectiva operatividade ao nível da constitucionalidade das normas<sup>170</sup>.

Sem pretensões de exaustividade<sup>171</sup>, pode dizer-se que a abordagem feita na obra em questão, pecando por alguma superficialidade, quer ao não proceder a uma distinção, que se afigura clara, entre os dois números que a compõem, quer, especificamente, ao reduzir o princípio da justiça material primeiro a um cânone interpretativo e, depois, à generalidade e igualdade, por um lado, e a uma mera questão de constitucionalidade, por outro, tem o indiscutível mérito de apontar a distinção essencial entre os momentos da criação e da aplicação normativa, focando a operatividade do princípio que nos ocupa neste segundo momento.

O maior contributo, todavia, da obra em causa para a matéria aqui em discussão, está deslocado na (circunstanciada) anotação ao artigo 55.º da Lei Geral Tributária. Aí, a propósito do princípio da justiça consagrado em tal norma, numa análise que não esconde uma génese essencialmente casuística, os autores afirmam que “a administração deverá abster-se de concretizar os comandos legais quando, em face das particularidades do caso, não se verificarem as razões de interesse público que justifiquem a sua actuação ou quando produza um resultado manifestamente injusto”<sup>172</sup>. Prosseguindo, afirmam os mesmos autores que os princípios elencados na norma em anotação “têm um domínio primacial de aplicação no que concerne aos actos praticados no exercício de poderes

---

<sup>169</sup> 3.ª Edição, Vislis Editores, 2003.

<sup>170</sup> “O n.º 2 assenta no princípio da justiça material (generalidade e igualdade) como fundamento do Estado de Direito e vem na esteira da C.R.P. sublinhar a inconstitucionalidade do “Direito” dito para o caso quando houver injustiça.”

<sup>171</sup> Para mais desenvolvimentos, cfr. *supra* IV.4 e *infra* VII.1 e 6 e VIII.2.b e c.

<sup>172</sup> Sendo que, um tanto ou quanto paradoxalmente, afirmam anteriormente o “interesse público ... relativamente ao sistema fiscal, consiste, em primeira linha, na obtenção de receitas para satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades”.

discricionários”, e que “deverão ser aplicados também, pelo menos, em todos os casos em que há alguma margem de livre apreciação da administração, pois tratar-se-á também de casos em que os parâmetros a considerar na actuação administrativa não estão integralmente determinados na lei.”. Por fim, considerando que “a actividade da administração tributária não pode limitar-se a uma aplicação mecânica das leis às situações de facto, tendo de ter sempre presente o objectivo que a justifica, que é a prossecução do interesse público”<sup>173</sup>, concluem os autores, face a alguns exemplos, que haverá situações “em que o exercício de um poder vinculado (...) conduz a uma situação flagrantemente injusta e em que, por isso, se coloca a questão de fazer operar o *princípio da justiça*, consagrado nos artigos 266.º, n.º 2, da C.R.P. e 50.º da L.G.T.”.

Não obstante vários aspectos da anotação em causa se afigurarem passíveis de dissenso<sup>174</sup> (em especial na medida em que a coerência dos fundamentos em que se ancora a posição dos autores implica, claramente, a possibilidade de tributação com base em considerações de justiça<sup>175</sup>) a mesma apresenta o indiscutível mérito de, pela primeira vez na nossa doutrina, tentar abordar sistematicamente a operatividade concreta de um princípio de justiça (material, embora não configurado como tal) no momento da realização concreta do direito, assumindo, descomplexadamente, a possibilidade de – fora dos mecanismos de fiscalização da constitucionalidade das leis – se recusar a aplicação de normas legais, “*sob pretexto de ser injusto ... o conteúdo do preceito legislativo.*”, relativamente a um caso ou grupo de casos.

## 2. Panorama jurisprudencial

Embora ao nível da jurisprudência o princípio da justiça material tenha sido raramente utilizado como fundamento de decisões, sendo a maior parte das vezes invocado de forma vaga e desconexa, quase sempre como argumento *a outrance*, do acervo disponível de decisões dos nossos tribunais superiores, posteriores à entrada em vigor da Lei Geral Tributária, é possível retirar já algum conteúdo com interesse para o estudo que nos ocupa.

De entre tais decisões, apenas uma, do Tribunal Central Administrativo do Sul<sup>176</sup>, se fundamentou, positiva e expressamente no princípio da justiça material consagrado no artigo 5.º/2 da Lei Geral Tributária, não cuidando, porém, de

---

<sup>173</sup> Que, todavia, segundo os mesmos autores se deveria entender que consiste na obtenção de receitas (cfr. nota anterior).

<sup>174</sup> Cfr. *infra* VII.1 a 6, VIII.1, e IX. 2, 3 e 7.

<sup>175</sup> Ainda para mais tendo em conta o conceito de interesse público proposto pelos autores (cfr. notas anteriores).

<sup>176</sup> Acórdão de 26-02-2008, proferido no processo n.º 00917/05.

proceder a qualquer concretização do mesmo, ou a justificar concretamente a sua aplicação.

Algumas (poucas) situações havendo em que o princípio da justiça material foi expressamente invocado pelos recorrentes, ancorados naquela norma que o consagra, apenas numa outra, também do Tribunal Central Administrativo do Sul<sup>177</sup>, foi a questão concretamente abordada pelo tribunal, concluindo embora pela sua improcedência.

Aparte estas duas situações, outras há possíveis de se detectar na jurisprudência publicada dos nossos tribunais superiores, em que são suscitadas ou discutidas questões directa ou indirectamente relacionadas com o princípio da justiça material. Tais situações reconduzem-se, grosso modo, a pelo menos um de três grupos de casos.

#### i.

O primeiro desses grupos refere-se a situações em que o tribunal entendeu, expressa ou tacitamente, que a invocação pelo recorrente de uma violação do princípio da justiça material na decisão recorrida (normalmente, em conjunto, com violações de todos ou alguns dos restantes princípios consagrados no artigo 5.º/2 da Lei Geral Tributária) não estaria suficientemente concretizada, em ordem a permitir um conhecimento da questão, não vislumbrando o próprio tribunal qualquer fundamento para a alegada violação do princípio em causa.

É o caso, por exemplo, do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15-09-2010, proferido no processo 0329/10, onde o tribunal considerou que “*Em sede de mais valias obtidas em resultado de cessão onerosa de posição contratual relativa a contrato promessa de compra e venda de imóvel, o ganho sujeito a IRS é constituído pela importância recebida pelo cedente, deduzida do preço por que eventualmente tenha obtido os direitos e bens objecto de cessão – e, por força dos termos do n.º 1, alínea d); e alínea b) do n.º 4 do artigo 10.º do Código do IRS, não podem ser consideradas dedutíveis despesas outras requestadas (como de IMT, e despesas de intermediação)*”. O argumento decisivo neste acórdão, que julgou improcedente o recurso, foi o de que “*em relação às mais-valias obtidas e resultantes da cessão onerosa de posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis, a vontade da lei é a de muito claramente, e sem qualquer ambiguidade, defini-las «pela importância recebida pelo cedente, deduzida do preço por que eventualmente tenha obtido os direitos e bens objecto de cessão» [e nada mais]*”.

No aresto em causa, o tribunal procedeu à exegese da norma legal em aplicação (alínea b) do n.º 4 do artigo 10.º do Código do IRS), e fixou o seu sentido,

---

<sup>177</sup> Acórdão de 09-10-2007, proferido no processo n.º 01113/06.

considerando inequívoca a intenção do legislador de dispor no conforme o decidido. Todavia, não procedeu o tribunal à aferição da conformidade dessa intenção por si surpreendida no legislador, com o princípio da justiça material que, nos termos do artigo 5.º/2 da Lei Geral Tributária, a tributação deve respeitar. Ou seja, não se verificou, não obstante tal ter sido suscitado pelo recorrente, se a tributação resultante da lei, nos termos em que foi pelo tribunal interpretada, era ou não conforme ao princípio da justiça material, sendo que do próprio acórdão resultam elementos suficientes para que tal ponderação pudesse ter sido efectuada. Concretamente, tratava-se de saber se, como o recorrente alegou, a não dedutibilidade das despesas com IMT e profissionais de mediação imobiliária nos casos de transmissão de imóveis pela via da cessão de posição contratual, era ou não conforme ao princípio da justiça material, sendo certo que tais despesas seriam dedutíveis se a transmissão tivesse ocorrido através de um normal contrato de compra e venda.

## ii.

O segundo dos referidos grupos de acórdãos, refere-se a situações em que, suscitando embora o recorrente questões que em última análise diziam respeito ao princípio da justiça material, tal como aqui se configura, vêm tais questões a ser enquadradas no âmbito do artigo 55.º da Lei Geral Tributária, que, como se verá adiante, tem um âmbito distinto<sup>178</sup>.

Dentro deste segundo grupo, é possível encontrar, todavia, um conjunto de decisões que, não obstante aquele enquadramento legal que se tem por inadequado, procedem a uma efectiva e real desaplicação de normas legais normalmente aplicáveis ao caso concreto, com base em considerações de justiça material.

Tais decisões dizem principalmente respeito ao chamado princípio da especialização de exercícios, consagrado no artigo 18.º do Código do IRC, que dispõe sobre a periodização do lucro tributável<sup>179</sup>. Não obstante o teor inequívoco dessa norma foram já proferidos vários acórdãos que, sem qualquer dúvida, procederam à sua desaplicação, em situações nas quais se considerou que, perspectivada a situação tributária do contribuinte na sua totalidade, da não observância daquele preceito tenha resultado unicamente prejuízo para ele ou, pelo menos, de tal não tenha resultado qualquer prejuízo para o fisco.

Estas decisões, cuja argumentação decisória coincide paradigmaticamente com a intervenção do princípio da justiça material tal como aqui se configurará,

---

<sup>178</sup> Cfr. *infra* VII.4.

<sup>179</sup> Sobre este princípio cfr. J.L. Saldanha Sanches, “A quantificação da obrigação tributária”, *cit.*, pp. 224 e s.

foram, todavia, reportar o respectivo fundamento legal ao artigo 55.º da Lei Geral Tributária<sup>180</sup>.

Assim, o acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte de 19-05-2005, proferido no processo 00251/04, considerou que o princípio da justiça (que reportou ao artigo 55.º da Lei Geral Tributária) impunha a possibilidade de, *contra-legendam*, “o contribuinte na impossibilidade de fazer repercutir em exercícios posteriores ao do da aquisição de bens amortizáveis o custo total desses bens o fazer pela totalidade em exercício anterior já que tal não causa prejuízo para a FP”.

Antes, já o acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 21-06-2003, proferido no processo 05616/01, havia aderido à mesma doutrina, não tendo, todavia, proferido decisão em conformidade porquanto, face à ausência de elementos que entendeu indispensáveis à sua decisão, ordenou a baixa dos autos à primeira instância<sup>181</sup>.

Esta jurisprudência teve seguimento no Supremo Tribunal Administrativo, que no seu acórdão de 25-06-2008, proferido no processo 0291/08, entendeu que a correcção da matéria colectável em face de uma violação do princípio da especialização dos exercícios, decisão da Administração Tributária estritamente vinculada, era, *in casu*, desconforme ao princípio da justiça (que reportou aos artigos 55.º da Lei Geral Tributária e 266.º/2 da Constituição da República Portuguesa).

Também no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 19-11-2008, proferido no processo 0325/08, se considerou que “*Constatando-se que o contribuinte incorreu em vários erros na aplicação do princípio da especialização dos exercícios e constatando-se que, da globalidade deles, resultou ele próprio prejudicado, por ter invocado tardiamente mais custos do que os que antecipou, não há lugar a aplicação de juros compensatórios pela invocação de custos antecipados, por imperativo do princípio da justiça.*”. Uma vez mais o princípio da justiça aqui invocado foi reportado aos artigos 55.º da Lei Geral Tributária e 266.º/2 da Constituição da República Portuguesa.

A referida jurisprudência veio a ter continuação no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 19-05-2010, proferido no processo 0214/07, que confirmou a anterior jurisprudência relativamente ao afastamento das normas

---

<sup>180</sup> A opção feita nas decisões em causa de ir buscar o fundamento legal do decisivo a essa norma do artigo 55.º da LGT terá, porventura, tido a sua génese na anotação àquele artigo feita por Diogo Leite Campos, Benjamin Rodrigues e Jorge de Sousa, na sua “*Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada*”, *cit.*, já atrás abordada. Esta anotação é expressamente referida no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 25-06-2008, citado. Por outro lado, o relator do acórdão de 19-11-2008, também citado, é um dos autores daquela obra.

<sup>181</sup> O mesmo viria a acontecer no acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 30-06-2009, proferido no processo 02475/08, proferido já no contexto da jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo seguidamente abordada.

referentes à especialização de exercícios, com os mesmos fundamentos legais. No sumário deste último aresto, reafirmando o anteriormente escrito no acórdão de 19-11-2008 citado, pode ler-se que “*Ainda que o princípio da justiça tenha o seu campo de aplicação predominante no exercício de poderes discricionários, não é de descartar, ictu oculi, a sua aplicação no exercício de poderes vinculados.*”.

Esta última asserção, que não tem qualquer correspondência significativa na doutrina ou na jurisprudência administrativa<sup>182</sup>, decorre directamente do fundamento legal a que as decisões em causa se reportaram. Trata-se, exemplarmente, da vinda à superfície daquelas forças profundas do direito tributário, a convocar o apurado sentido de justiça do aplicador de direito e a impor um determinado sentido de decisão, independentemente do concreto fundamento legal que a sustente e da respectiva perfeição técnica<sup>183</sup>.

Efectivamente, radicando as decisões em causa nos artigos 266.º/2 da Constituição da República Portuguesa e 55.º da Lei Geral Tributária (sendo que este último é o correspondente tributário do artigo 6.º do Código do Procedimento Administrativo), que são normas relativas à actividade da administração (em geral e tributária), implicaram a necessidade de fugir ao entendimento firmado do sentido e alcance do princípio da justiça na actuação administrativa, a que aquelas normas se referem, daí retirando um corolário que, se generalizado, poderia subverter por completo um dos pilares básicos do actual direito administrativo.

O devido enquadramento da questão, no âmbito do artigo 5.º/2 da Lei Geral Tributária (e do seu fundamento constitucional, o princípio de justiça ínsito nos artigos 103.º e 104.º da Constituição da República Portuguesa, e, genericamente, no artigo 2.º da mesma), permitiria, conforme mais à frente se verá, evitar a torção acentuada dos princípios que enformam a actuação administrativa operada pela jurisprudência em causa, e o potencial nefasto daí resultante.

Ainda dentro deste grupo de decisões, cumpre referir o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28-10-2009, proferido no processo 0477/09,

---

<sup>182</sup> Tendo, todavia, alguma correspondência na doutrina constitucional. Jorge Miranda e Rui Medeiros, na sua “*Constituição Portuguesa Anotada*” (Tomo III, Coimbra Editora, 2007, p. 575), afirmam que o princípio da boa-fé que vincula a administração “permite **afastar soluções legais expressas** que conduzam, em concreto, a uma violação da boa-fé.”, inclusive nos casos de actuação vinculada. As considerações em causa, *mutatis mutandis*, seriam aplicáveis ao princípio da justiça material.

<sup>183</sup> “No Instituto de Filosofia do Direito e Informática Jurídica de Munique foi, há alguns anos, levado a cabo um projecto ... em que se tratava de indagar o modo como os tribunais federais superiores argumentavam quando se afastavam da sua própria jurisprudência anterior. O resultado correspondeu ao que se previa: em tais casos, os tribunais argumentavam mais cuidadosamente e determinados argumentos são utilizados com especial frequência (orientação para as consequências, justiça; este último é sempre um “argumento vencedor”). Naturalmente, este resultado tem uma força assertiva relativamente fraca, pois muitas vezes nos fundamentos da decisão não estão, não está *apenas*, o que levou à decisão.” (Arthur Kaufmann, “*Filosofia do Direito*”, *cit.*, p. 93).

(cuja doutrina, em situação idêntica, foi reiterada pelo acórdão do mesmo Tribunal de 09-06-2010, proferido no processo 0618/09), em cujo sumário se pode ler que *“Em situações em que foi efectuada uma liquidação em momento que já se sabe que não se verifica o facto tributário que lhe está subjacente, está-se perante um acto ilegal, à face dos princípios da justiça, da proporcionalidade e da igualdade na repartição de encargos públicos, cuja observância é imposta à Administração Tributária pelo art. 55.º da LGT e que são corolário dos princípios da justiça, da necessidade e da igualdade, genericamente enunciados nos arts. 13.º e 18.º, n.º 2, da CRP e ínsitos no princípio do Estado de Direito democrático.”*

Estes acórdãos, que vão fundar o artigo 55.º da Lei Geral Tributária aos artigos 13.º e 18.º/2 da Constituição da República Portuguesa e, mais importante, ao princípio do Estado de Direito Democrático (constante do artigo 2.º daquela Lei fundamental), aproximando-se, assim, ainda mais do princípio da justiça material consagrado no artigo 5.º/2 da Lei Geral Tributária<sup>184</sup>, têm desde logo a peculiaridade de declararem que os actos tributários aí impugnados enfermam do vício de violação de uma lei, por contrários a uma norma que não se encontrava em vigor no momento em que foram praticados. Nessa sequência, de modo a fundamentarem a procedência de um pedido de atribuição de juros indemnizatórios, os arestos em causa, confrontados com a dificuldade de imputar um erro aos serviços na liquidação dos tributos, já que a norma violada não existia na altura em que aquela tinha sido efectuada, acabam por considerar violado, entre outros, o princípio da justiça na actuação da administração consagrado no artigo 55.º da Lei Geral Tributária, não entrando todavia em qualquer consideração sobre se a mesma, nessa situação, tinha agido no âmbito de poderes discricionários ou vinculados.

### iii.

O terceiro dos grupos de acórdãos com interesse para o assunto que nos ocupa, refere-se a decisões nas quais, efectivamente, são de forma clara desaplicados comandos legais em princípio aplicáveis, com base em argumentos mais ou menos casuísticos, sendo que tais decisões seriam dotadas de uma fundamentação substancialmente mais sólida e transparente se se tivessem reportado ao princípio da justiça material.

Paradigmático deste tipo de situações, é o caso das decisões relativas à problemática da liquidação de imposto de selo sobre a aquisição por usucapião de imóveis objecto de benfeitorias pelos adquirentes, após o investimento na respectiva posse. Neste tipo de casos, encontra-se tipicamente em causa a situação em que o contribuinte entra na posse de determinado imóvel (normalmente um

---

<sup>184</sup> Esta aproximação decorre de ter sido retirado o princípio da justiça que fundamenta a decisão da órbita do artigo 266.º/2 da Constituição da República Portuguesa, que é essencialmente procedimental e adjectivo, procurando-se assim dar-lhe um teor mais substantivo ou *material*.

terreno rústico), realiza no mesmo benfeitorias (normalmente a edificação de uma habitação) e, passados vários anos ou mesmo décadas, pretende formalizar o seu direito de propriedade, inscrevendo-o no registo, para o que primeiramente procede à outorga de uma escritura de justificação notarial, onde declara ter adquirido a propriedade do imóvel por via da usucapião.

Da conjugação dos artigos 1.º/1 e 3/a), 2.º/2/b), 5.º/r), 9.º/1 e 13.º/1 e 2, todos do Código de Imposto de Selo, e tendo em conta o ponto 1.2 da Tabela Geral anexa desse Código, resulta que o facto tributário relevante para efeitos do imposto em questão se dá com a celebração da escritura pública e que o valor tributável nessas situações é o valor patrimonial tributário constante da matriz ou o determinado por avaliação. Este mesmo entendimento, de resto, foi afirmado pelo próprio Supremo Tribunal Administrativo, no seu acórdão de 26-11-2008, proferido no processo 0376/08, em cujo sumário se pode ler que *“Apurada que está a qualidade de terreno urbano escrito na matriz objecto de escritura de justificação notarial e que o valor patrimonial desse terreno, encontrado mediante adequado processo de avaliação, a requerimento do próprio contribuinte e não impugnado, era outro, superior ao declarado na respectiva escritura pública de justificação, nos termos do disposto nos artºs 5º, nº 1, al. r) e 13º, nºs 1 e 2 do CIS (Código do Imposto do Selo) e 15º, nº 1 do CIMI (Código do Imposto Municipal sobre Imóveis), a liquidação do imposto de selo devido há-de ser feita tendo em conta o valor que foi fixado através do processo de avaliação referido.”* Todavia, confrontado com a situação atrás descrita, o Supremo Tribunal Administrativo, numa série avassaladora de acórdãos<sup>185</sup>, patentemente motivados, mais uma vez, por sentimentos de justiça, veio a considerar que *“tendo sido adquirido por usucapião apenas o prédio rústico onde foi erguida uma construção, só o valor daquele deve ser considerado para efeitos de incidência de imposto de selo.”*<sup>186</sup>.

A fundamentação destes acórdãos, intrinsecamente contraditória na medida em que considera como objecto de incidência do imposto um objecto inexistente à data do facto tributário<sup>187</sup>, teria sido bem mais clara, proffícua e produtiva se o sentimento latente de justiça que os norteia tivesse sido assumido e devidamente explicitado, no âmbito do princípio da justiça material, consagrado no artigo 5.º/2 da Lei Geral Tributária, que, nos casos, teria plena aplicação, impondo que os

---

<sup>185</sup> Acórdãos de 13-10-2010, processo 0431/10, 22-09-2010, processo 0334/10, 09-06-2010, processo 0242/10, 12-05-2010, processo 053/10, 03-03-2010, processo 01190/09, 18-02-2010, processo 0805/09, 28-04-2010, processo 0126/10, 27-01-2010, processo 0922/09, 13-01-2010, processo 01124/09, 24-02-2010, processo 0806/09, 24-02-2010, processo 01073/09, 20-01-2010, processo 0773/09, 21-10-2009, processo 0652/09.

<sup>186</sup> Acórdão de 18-02-2010, processo 0805/09, citado.

<sup>187</sup> Efectivamente, não divergindo (nem podendo divergir, sob pena de, *contra legem*, impossibilitarem a cobrança de imposto de selo na maioria dos casos por força do instituto da caducidade) do entendimento segundo o qual o facto tributário ocorre com a outorga da escritura de justificação, a jurisprudência em causa faz incidir o imposto de selo sobre um prédio rústico que, aquando da ocorrência do facto tributário (ou seja da outorga da escritura) já não existe, por se ter convertido em urbano por força das obras de edificação.

autores das decisões desvelassem o sentimento de justiça que lhes está subjacente, expondo-o à crítica legitimadora, mas permitindo que, dessa forma demonstrada e assumida a surpreendida injustiça de, por força da articulação das normas tributárias com as normas do ordenamento jurídico-civil, o outorgante da escritura estar a ver englobado na matéria tributável valores relativamente aos quais já havia pago imposto (designadamente aquando da realização das benfeitorias, nomeadamente, em sede de IVA), claudicando dessa forma em tal parte o fundamento efectivo da tributação a que estava a ser sujeito, por aplicação do princípio da justiça material, afastar (como, de resto, efectivamente foi feito) a aplicação (parcial) em concreto da norma ou normas legais que impunham a tributação.

### 3. Súmula.

Do conjunto da doutrina e jurisprudência acima cursoriamente abordadas, pode-se constatar desde logo uma recorrente preocupação com questões de justiça, na abordagem quer doutrinal quer jurisprudencial do direito tributário.

Mais do que isso, apura-se ainda que o tratamento de questões relativas à justiça concreta da aplicação das leis tributárias, é matéria que já se suscitou e foi de alguma forma abordada quer na doutrina quer na jurisprudência nacionais, nem que seja para, por vezes, assumir (tácita ou concludentemente) a preterição daquela em homenagem a princípios como o da segurança jurídica ou o da legalidade.

Mas, de maior relevância ainda, é a constatação de que, quer na doutrina quer na jurisprudência nacionais, se admitiu e caucionou já – com fundamento em considerações de justiça e fora dos mecanismos de fiscalização da constitucionalidade das leis – a desaplicação em concreto de normas legais tributárias, que, de acordo com a respectiva interpretação nos termos da lei, inequivocamente assumam a pretensão de aplicabilidade ao caso *sub iudice*.

Esta conclusão não obsta, porém, que se constate uma total ausência de perspectiva global e integrada no tratamento de tal questão. Ou seja, as conclusões doutrinal e jurisprudencialmente apresentadas relativamente à matéria em causa, de raiz inequivocamente casuística, têm claudicado no que diz respeito quer à apresentação de um entendimento compreensivo da operacionabilidade do princípio de justiça por si surpreendido, quer ao enquadramento dessa operacionabilidade na globalidade do ordenamento jurídico – tendo em conta, especialmente, o artigo 8.º/2 do Código Civil – quer à densificação, ainda que mínima, do princípio em causa, limitando-se esta – quando existe – a uma equiparação mais ou menos indiscriminada a um ou mais princípios *familiares*.

Estão neste quadro lançadas as bases para o trabalho que se segue, na medida em que, por um lado, se encontram suficientemente desenhadas as principais tarefas a encarar, e, por outro, se demonstra desde já que algumas das conclusões que adiante se retirarão da consagração do princípio da justiça material no artigo 5.º/2 da Lei Geral Tributária e que, eventualmente e face aos resquícios positivistas que ainda abundam no nosso inconsciente jurídico colectivo, se poderiam revestir de natureza mais polémica, foram já inequivocamente assumidas, em quadros teóricos substancialmente mais débeis e menos trabalhados, quer por doutrina quer por jurisprudência nacional autorizadas.

## VII. O princípio da justiça material em direito tributário (cont.). Notas sobre o enquadramento legal.

A concretização e densificação de um princípio como o da justiça material será sempre uma tarefa inacabada, insusceptível de conduzir a um resultado final definitivo.

Conforme já atrás se aludiu, tratando-se a justiça (e o jurídico) de uma realidade de índole cultural, e não naturalística, não é susceptível de uma abordagem discursiva binária, assente no *tertio non datur*, no verdadeiro ou no falso, sendo antes carente de uma abordagem aproximativa, descritiva, assente em conceitos de mais ou de menos. O jurídico é, por isso, o domínio eminente do analógico, do aproximativo da contínua gradação e da fronteira difusa<sup>188</sup>. E se isto é assim para a totalidade do jurídico, é-o ainda mais acentuadamente quanto mais problemática for a questão a abordar, sendo que nada de mais problemático haverá no direito do que a questão da Justiça, que é, no fundo, a própria questão do Direito.

Seria, por isso, seguramente uma tarefa de Sísifo a de procurar ir directamente ao fundo da questão e pretender obter um conceito terminal do que seja o princípio da justiça material que ora nos ocupa. A limitação de objectivos e a definição da metodologia de abordagem do problema serão por isso as pedras angulares de qualquer construção que se pretenda levar a cabo em tal matéria, pelo que, em primeiro lugar, será necessário ter sempre presente que não se procura aqui uma definição geral e acabada do princípio da justiça material nem, muito menos, do problema genérico da justiça.

O objectivo prosseguido será então, apenas e tão só, o de obter a densificação possível do princípio da justiça material em direito tributário e de propor algumas linhas metodológicas gerais para a sua utilização como catalisador e como fundamento de concretas decisões judicativas. Neste quadro, afigura-se metodologicamente preferível e avisado partir de terrenos mais seguros e incontroversos e, paulatinamente, ir avançando para matérias menos definidas e consensuais.

Desta forma, começar-se-á o processo de concretização das notas fundamentais do princípio em causa pela análise do contexto legal da sua consagração, procurando logo desde aí retirar algumas conclusões que permitam guiar o aplicador do Direito na convocação daquele.

---

<sup>188</sup> Sendo particularmente expressivo desta dimensão o já clássico exemplo de um milhão de festas delirantes (*rave parties*), referido, por exemplo, por Ana Paula Dourado (“*O Princípio da Legalidade Fiscal*”, *cit.*, p. 20).

## **1. O princípio da justiça material como um dos princípios fundamentais do direito tributário.**

O princípio da justiça material em direito tributário, encontra-se inserido no primeiro capítulo do primeiro título da Lei Geral Tributária, entre os outros princípios gerais da ordem tributária, num artigo – o quinto – que inclui também os princípios da generalidade, da igualdade e da legalidade.

A primeira conclusão que se pode retirar desta contextualização - e uma das mais importantes – será a de que o princípio da justiça material é, pelo menos a partir da entrada em vigor da Lei Geral Tributária, um dos princípios estruturantes do direito tributário português. Esta conclusão funda-se, desde logo, na circunstância de o princípio em causa estar consagrado conjuntamente com, e nos mesmos termos que, aqueles referidos princípios da generalidade, igualdade e legalidade, que são, consabida e tradicionalmente, eles próprios princípios estruturantes não só do nosso direito tributário, mas da generalidade dos ordenamentos jurídico-tributários modernos<sup>189</sup>. Isso mesmo, de resto, é assumido pela própria Lei Geral Tributária, tendo em conta o título e capítulo em que tais princípios estão inseridos, referente, como se disse, aos princípios gerais da ordem tributária.

Tal conclusão é ainda reforçada pela constatação de que a Lei Geral Tributária tem a pretensão de clarificar “*os princípios fundamentais do sistema fiscal*”, conforme é referido logo no início do respectivo preâmbulo, e de que o princípio da justiça material integra a primeira norma dessa lei que se refere aos princípios que a tributação deve respeitar.

Neste contexto, a opção legislativa não pode ter senão o sentido de, inequivocamente, colocar o princípio da justiça material no mesmo patamar dos outros que o acompanham, daí decorrendo a clara intenção de que em caso algum possa aquela princípio ser, seja de que forma for, subalternizado aos restantes. Assim sendo, na mesma medida em que estes restantes princípios são princípios estruturantes do direito tributário, também como tal o princípio da justiça material deve ser considerado.

Esta conclusão, aparentemente linear, está longe de ser despicienda. É que, ao contrário dos princípios da generalidade, igualdade e legalidade, legatários de

---

<sup>189</sup> Do que não deixa de ser significativo o facto de o princípio da igualdade (que de alguma forma contém o da generalidade; neste sentido, cfr. p. ex., Ernesto Lejeune Valcárcel, “*Princípio Constitucional de Igualdade Tributaria*”, cit., p. 125) e o princípio da legalidade terem sido objecto de duas teses de doutoramento recentes, na área do direito tributário, nomeadamente de Sérgio Vasques (“*O Princípio da Igualdade Tributária*”, cit.) e de Ana Paula Dourado (“*O Princípio da Legalidade Fiscal*”, cit.).

uma grande tradição no direito tributário, e como tal tidos como princípios basilares daquele, em termos de se ter por seguro que da sua violação resultam os mais altos níveis de ilegitimidade da tributação, o princípio da justiça material, habitualmente associado à ideia de justiça fiscal, tem sido considerado (quando tido por relevante) como um mero desígnio programático do legislador, uma simples manifestação de intenção de prosseguir um objectivo etéreo, ideal, mas por definição inalcançável, em termos de se poder afirmar que a mesma tradição que entroniza os princípios da generalidade, igualdade e legalidade no Olimpo dos princípios jurídico-tributários, é a mesma que afoga o princípio da justiça material nas águas do rio Lete.

A equiparação deste último princípio aos restantes, feita na Lei Geral Tributária, não deverá, assim, ser tida como mera coincidência ou descuido, mas terá de ser compreendida antes como dotada de uma específica intencionalidade, que não pode ser senão a de romper com esse legado tradicional e de, definitivamente, elevar o princípio da justiça material ao lugar que será seu por direito, enquanto princípio essencial e legitimador do próprio direito tributário como verdadeiro Direito, libertando-o resolutamente de espartilhos formalistas e pragmatismos para-jurídicos injustificados. Mais: a associação deliberadamente operada pelo legislador do princípio da justiça material aos princípios da generalidade, igualdade e legalidade, terá também o sentido de impor que se tenha presente a todo o tempo que tais princípios são emanações de própria ideia de Justiça, que norteia o Direito, e que, portanto o seu conteúdo e aplicação deverão sempre ser orientados no sentido da maior aproximação possível do direito tributário à realização de tal ideia.

A interiorização desta mudança de paradigma legal do direito fiscal, decorrente de uma opção expressa do legislador, será o primeiro passo de uma revolução que terá seguramente algo de copernicana, e que passa por retirar, de uma vez por todas, a operacionabilidade a ideias e princípios que, directa ou indirectamente, total ou parcialmente, postulem como intrínseca daquele ramo do direito uma dimensão de uma certa *injustiça necessária*.

Por outro lado, a consagração do princípio da justiça material conjuntamente e no mesmo plano que os princípios da generalidade, da igualdade e da legalidade, terá ainda o inequívoco sentido de deixar bem claro que tais princípios não se confundem entre si. E se isto não deixará grandes dúvidas relativamente àqueles referidos três princípios, tradicionalmente tratados na doutrina e na jurisprudência, não só fiscal como, igualmente, constitucional, já quanto ao princípio da justiça material, atenta a sua apontada novidade, não será assim.

Com efeito, o princípio da justiça material, por vezes associado a um princípio da justiça ou à própria justiça fiscal, tem sido ocasionalmente confundido

quer com o princípio da legalidade tributária, quer, sobretudo, com o princípio da igualdade, em especial quando materialmente entendido, por regra através do seu preenchimento com o princípio da capacidade contributiva<sup>190</sup>.

A distinção do princípio da justiça material em relação aos princípios da generalidade e da legalidade será, não obstante, relativamente simples de intuir, tratando-se, como se tratam, aqueles de princípios de natureza eminentemente formal. Acresce que a violação de um de tais princípios redundará por regra numa inconstitucionalidade, na medida em que será muito difícil de conceber uma situação em que tal não aconteça.

Já a distinção do princípio da justiça material em relação ao princípio da igualdade tributária, apresenta-se significativamente mais subtil, na medida em que, justamente, tal princípio, sobretudo quando entendido de forma material, é inquestionavelmente uma das principais dimensões do conceito de justiça. Em ordem a proceder, de forma suficientemente clara, à útil (e querida pelo legislador) distinção dos dois princípios, propor-se-ão aqui três critérios ou tópicos a atender para o efeito.

O primeiro passa pela distinção, já anteriormente suscitada, entre o plano abstracto da norma legal, e o plano concreto da decisão judicativa. Deste ponto de vista, o princípio da igualdade será uma exigência da própria lei fiscal, na perspectiva do plano abstracto em que se gera. Ou seja, desde que a lei, enquanto tal, se possa dizer conforme ao princípio da igualdade, este estará salvaguardado, independentemente de numa qualquer episódica aplicação em concreto se poder descortinar alguma desigualdade. Este tipo de situações (de desigualdade em concreto), serão, justamente, abrangidos já na ponderação própria do princípio da justiça material.

O segundo dos tópicos propostos, passa pela delimitação do horizonte de referência dos juízos normativos próprios de cada princípio. Assim, e desde logo, o princípio da igualdade consagrado no artigo 5.º/2 da Lei Geral Tributária consistirá primacialmente numa igualdade na generalidade<sup>191</sup>, numa igualdade geral, ou seja, da igualdade possível na medida da necessidade de abrangência de

---

<sup>190</sup> Disto é exemplo o sumário do acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 22-02-2005, proferido no processo 00109/04, onde se pode ler que *"A justiça material não é, por força do princípio da legalidade fiscal, a justiça no exclusivo interesse de qualquer das partes mas a justiça distributiva, que é a visada pelo direito fiscal. Com efeito, a justiça tributária alcança-se pela tributação de cada um, de acordo com a sua capacidade contributiva"*. Este acórdão, na verdade, incide sobre questões de natureza processual (que, como se verá, estão excluídas do âmbito do princípio da justiça material consagrado no artigo 5.º/2 da Lei Geral Tributária), e não aborda qualquer princípio de justiça material, mas apenas contrapõe (na perspectiva processual) justiça formal a justiça material. Todavia, uma leitura apressada do mesmo, poderá conduzir a conclusões precipitadas, relativamente ao princípio da justiça material em causa neste trabalho.

<sup>191</sup> Não se considerando assim casual a associação generalidade/igualdade, e legalidade/justiça material (esta explorada mais adiante), operada na norma em questão.

uma generalidade, potencialmente infinita de situações, com os compromissos e limitações que tal inexoravelmente acarreta. Já o princípio da justiça material colocar-se-á numa perspectiva estritamente individual ou individualizada, incidindo o seu juízo unicamente sobre os aspectos juridicamente relevantes do caso concreto e das respectivas partes, não processando assim argumentações aduzidas numa óptica de generalidade ou de generalização.

O terceiro tópico passa pela acentuação da vocação sintetizadora e compatibilizadora do princípio da justiça material, da qual resulta que, ao contrário do princípio da igualdade fiscal, que tem um conteúdo linear e unívoco, aquele, em termos que adiante se desenvolverão, actuará como um princípio mediador da coerência da ordem jurídica, convocando os mais diversos princípios desta que ao caso digam respeito, incluindo, obviamente, o princípio da igualdade (melhor: os vários princípios de igualdade vigentes no ordenamento jurídico) e, por meio da sua intervenção reguladora, assegurando respectiva concordância prática.

Pela adequada conjugação destes pontos de vista será possível, acredita-se, delimitar devidamente o âmbito de actuação dos princípios em questão, respeitando a sua co-respectiva individualidade, e, ao mesmo tempo, dispensar a cada um a deferência estruturante que terá sido intendida pela Lei Geral Tributária.

## **2. O princípio da justiça material como contra-pólo do princípio da legalidade tributária.**

A segunda conclusão directamente decorrente do quadro normativo em que o princípio da justiça material é consagrado, é a de que o seu sentido e alcance são essencialmente condicionados pelo princípio da legalidade tributária.

Com efeito, a associação daquele primeiro princípio com este último operada no artigo 5.º/2 da Lei Geral Tributária, não poderá ser tida por um mero acaso sintáctico. Pelo contrário, tal proximidade deverá ser entendida como um indício claro de que a definição do conteúdo do princípio da justiça material estará intimamente relacionada com o princípio da legalidade que o acompanha.

O que, de resto, até intuitivamente se alcança na medida em que, tradicionalmente, a chamada justiça legal – ou seja, feita estritamente nos literais termos da lei – é apresentada e compreendida como o paradigma da justiça formal. Deste modo, o princípio da justiça material acaba por ser também uma espécie de

contra-pólo da justiça legal ou formal<sup>192</sup>, para a qual o princípio da legalidade fiscal inexoravelmente tende, uma vez que poucos princípios jurídicos existirão tão perniciosos para a concreta realização da justiça como o princípio da legalidade, com as decorrências inevitáveis do exacerbamento do valor formal da lei enquanto fonte do direito.

O princípio da legalidade em direito tributário, foi, inegavelmente, um dos principais factores de juridificação da actividade de lançamento e recolha de tributos, da subordinação de tal actividade aos ditames do Direito, em termos que o marcaram fortemente<sup>193</sup>. A tal se deverá, justificadamente, a elevada reputação que tem gozado desde a pré-história do direito tributário, e a centralidade que ainda goza na generalidade dos ordenamentos jurídico-tributários modernos. Não obstante, é inquestionável que o princípio da legalidade fiscal transporta em si, desde a sua incipiência, um potencial paradoxal que, paulatinamente tem vindo a ser concretizado, sendo hoje perfeitamente evidente.

Inicialmente concebido como o meio ideal de submeter o arbítrio despótico do soberano – cuja manifestação por excelência era o poder de livremente tributar – aos ditames intemporais da Razão<sup>194</sup>, culminando dessa forma um processo milenar de limitação do poder absoluto<sup>195</sup>, o princípio da legalidade fiscal rapidamente se tornou o principal baluarte do sistema de garantia dos direitos dos contribuintes.

Simplesmente, por mais louváveis que fossem os propósitos iniciais, o princípio da legalidade fiscal, inevitavelmente (hegelianamente, dir-se-ia), acabou por se consubstanciar na sua própria antítese. Com efeito, a superação da nunca verdadeiramente conseguida separação entre o executivo e o legislativo<sup>196</sup>, através da união prática destes nos oligopólios partidários ocidentais, e a consequente comunhão de interesses em matéria tributária, conduziu, face à constatação de que por força do princípio da legalidade fiscal a ausência de lei equivalia à ausência de tributação e, portanto, de receitas que, sequiosamente, aquele conúbio de poderes

---

<sup>192</sup> “En effet, le principe de légalité et le principe de nécessité de l’impôt ne traduisent en réalité qu’un aspect de la légitimité du pouvoir fiscal, à savoir une légitimité politique et juridique formelle.” (Michel Bouvier, *op. cit.*, p. 130.).

<sup>193</sup> “...el fuerte sello defensivo que desde sus orígenes ha presidido el desarrollo del principio de legalidad tributaria informa toda la institución...” (Eusebio González García, “*Principio de Legalidad Tributaria en la Constitución de 1978*”, *cit.*, p. 61)).

<sup>194</sup> “Com efeito, entendida a lei como uma expressão da razão ou da justiça e havendo, por conseguinte, uma correspondência entre a forma de lei e o seu conteúdo racional ou justo, a reserva dos impostos à lei tinha por efeito automático remeter aqueles para um critério de justiça.” (J. Casalta Nabais, “*Direito Fiscal*”, *cit.*, p. 138).

<sup>195</sup> Sobre este processo evolutivo, cfr. João Ricardo Catarino, “*Para uma teoria política do tributo*”, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 184, C.E.F., 1999, pp. 33 e ss.

<sup>196</sup> “nunca ha existido una separación de poderes en la forma propuesta por Locke y Montesquieu ... porque com frecuencia dicha separación se ha visto atenuada por las interrelaciones entre los poderes, o por el afán de supremacia de uno de ellos” (Eusebio González García, “*Principio de Legalidad Tributaria en la Constitución de 1978*”, *cit.*, p. 106).

cada vez mais proficuamente prossegue, à hipertrofia legislativa actual<sup>197</sup>, que tem como consequência evidente, para além de tudo o mais, um esmagamento do contribuinte sob o peso do edifício normativo-legal assim construído.

Ou seja, confrontado com a necessidade da existência de lei para obter as receitas que almeja, o Estado passou, genuinamente, a abusar do poder de legislar<sup>198</sup>, procurando dessa forma colmatar todos os espaços nos quais o contribuinte se pudesse acoitar da sua sanha tributadora<sup>199</sup>. O que, de resto, até poderia não ser excessivamente criticável, se fossem cumpridas duas condições: a de o Estado-legislador e do Estado-administração serem instituições verdadeiramente autónomas uma da outra; e a de a lei ser um instrumento normativo realmente esgotante do jurídico.

Não se verificando qualquer daquelas condições, como não se verificam nem é demonstrável que possam algum dia verificar-se, desde logo atenta a imperfeição inerente à própria condição humana, obviamente que a espiral legiferante ocorrida redundou num estreitamento tal da malha legislativa que esta passou a apanhar na sua rede não só o que legitimamente lhe assistira a pretensão de tributar, mas muitas outras situações que, inadvertidamente ou não, acabam por ser abrangidas pela proliferação de previsões normativas tributadoras assim criadas.

O acolhimento jurídico deste tipo de situações, essencialmente em homenagem ao princípio da legalidade fiscal, redundou numa total perversão deste, que deixou, na prática, de significar que o Estado apenas poderia angariar os tributos que estivessem devidamente definidos em lei, para passar a significar, realmente, que o Estado poderia angariar todos os tributos que entendesse, desde que minimamente definidos em lei. Esta translação do sentido imanente do princípio da legalidade fiscal, como todos os fenómenos paulatinos, demorou muito tempo a ser percepcionada e, ainda mais, a ser compreendida, podendo dizer-se que, actualmente, se encontram ainda a ser dados os primeiros passos em tal processo<sup>200</sup>. Não obstante, será hoje já claramente perceptível, para qualquer

---

<sup>197</sup> Quer de um ponto de vista *intensivo* (da quantidade das leis), quer *extensivo* (da extensão [do âmbito] das leis, através de previsões normativas muito amplas). A propósito deste último ponto, cfr. J.L. Saldanha Sanches, “*A quantificação da obrigação tributária*”, *cit.*, p. 139.

<sup>198</sup> “Pero ese continuado proceso de acomodación legislativa, no siempre exigido – ciertamente – por la adecuación del sistema tributario a la realidad económica, sino motivado muchas veces por la imprevisión, experimentación, afán de novedades u otras razones menos confesables...” - Eusebio González García, *op cit.*, p. 76.

<sup>199</sup> “O «*carácter incompleto da lei*» é visto pela maioria dos juristas ainda hoje como um *defeito*, que por isso fazem tudo para remediar esse defeito numa avalanche legislativa sem igual.” (Arthur Kaufmann, “*Filosofia do Direito*”, *cit.*, p. 83.

<sup>200</sup> Como refere J.L. Saldanha Sanches (“*Manual de Direito Fiscal*”, *cit.*, p. 116): “A perda de relevo do princípio da legalidade deve-se a um conjunto multiforme de factores: descrédito do parlamento, aumento da legitimidade democrática dos governos, mudanças nas concepções metodológicas do direito - indistinção entre interpretação e aplicação, tomada de consciência dos limites do texto da

observador da matéria, a relação de causalidade entre a afirmação do princípio da legalidade fiscal e a sobrenormação tributária, bem como a obliteração daí resultante, quer da justiça material, em geral, quer da garantia dos direitos do contribuinte, em especial<sup>201</sup>.

E aqui é que se situa, precisamente, a especial relação entre o princípio da legalidade fiscal e o princípio da justiça material<sup>202</sup>. Este, em primeira linha, terá como escopo repor o sentido original daquele, enquanto pedra angular do sistema de garantia dos direitos do contribuinte, devendo em primeira linha ser concebido como uma limitação às patologias jurídicas decorrentes da rigidez intrínseca implicada pelo princípio da legalidade, causa profunda da sua própria perversão.

Ou seja, dito de outro modo, em função da forma como foi legalmente consagrado, o princípio da justiça material terá como uma das suas missões primordiais assegurar, por meio da respectiva intervenção, que o princípio da legalidade fiscal não sirva para fundamentar, em concreto, decisões (materialmente) injustas.

### **3. O princípio da justiça material como excepção ao princípio da obediência do julgador à lei.**

Ainda dentro do mesmo contexto, relacionado com a inferência que antecede, dever-se-á também concluir que no âmbito do direito tributário foi deliberadamente afastada a aplicação da norma do artigo 8.º/2 do Código Civil, que dispõe que “*O dever de obediência à lei não pode ser afastado sob pretexto de ser injusto ou imoral o conteúdo do preceito legislativo.*”, consagrando o princípio da obediência do julgador à lei, que, como já se aludiu, é um dos principais corolários do princípio da legalidade em geral.

Ora, o princípio da justiça material, entendido nos termos que se vêm de expor, como um princípio limitador do princípio da legalidade, bem como nos termos que adiante se abordam como um princípio actuante no momento da concreta decisão judicativa, implica, necessariamente o afastamento da regra consagrada no referido artigo 8.º/2 do Código Civil. Esta conclusão, *prima facie* subversiva, será todavia aceitável se se considerar que a prática há muito que se

---

norma – alargamento progressivo das necessidades financeiras do Estado, alargamento das bases objectivas e subjectivas de incidência.”

<sup>201</sup> Na medida em que as injustiças em prejuízo do Fisco são mais prontamente acudidas que as injustiças em prejuízo do contribuinte, do que é exemplo claro a crescente importância das cláusulas anti-abuso, já abordada.

<sup>202</sup> Já detectada, por exemplo, por Ana Paula Dourado (“*O Princípio da Legalidade Fiscal*”, *cit.*, p. 31), que refere que “O princípio da legalidade parece então recomendar leis simples e relativamente indeterminadas, e uma concretização regulamentar das regras de quantificação da base tributável também simplificada, com base nos tipos médios ou frequentes. Mas a simplificação parece contrapor-se às exigências de justiça do caso individual.”!

distanciou da ortodoxia legalista subjacente à norma em questão, dando testemunho disso mesmo as várias decisões da jurisprudência dos nossos tribunais superiores que, de forma mais ou menos assumida<sup>203</sup>, procedem à desaplicação em concreto de normas legais motivadas por considerações de justiça material<sup>204</sup>, muitas vezes ofuscando-as por meio de artifícios técnico-jurídicos<sup>205</sup>.

Por outro lado, e não obstante o fenómeno que vem de se apontar não se restringir à jurisprudência fiscal, a assunção de um princípio da justiça material efectivamente operante, para além de clarificadora e propiciadora de uma sã discussão das genuínas motivações decisórias, será particularmente exequível no âmbito do direito tributário, em termos de, também por esta via, se justificar especialmente a vigência de um regime excepcional na matéria.

Com efeito, e desde logo, há que ter em conta que, genericamente, o risco fundamental do reconhecimento de um princípio da justiça material que opere como excepção ao princípio da obediência à lei consagrado no artigo 8.º/2 do Código Civil reconduz-se, essencialmente, a inconvenientes ao nível da segurança jurídica, sob um ponto de vista de justiça *geral*, e à possibilidade de os tribunais decidirem mal ou erradamente, sob um ponto de vista de justiça *concreta* (ou material).

Os inconvenientes ligados a questões de segurança jurídica, estando em causa um princípio da justiça material que, em termos adiante desenvolvidos<sup>206</sup>, intervenha unicamente no sentido da não tributação, serão dispiciendos, na medida em que, como já se viu, no que diz respeito ao direito fiscal, aquele intervém, principalmente, no sentido da tutela da posição do sujeito passivo da relação tributária<sup>207</sup>.

Quanto ao mais, no âmbito do direito tributário, uma decisão errada restringe-se a uma de duas específicas possibilidades, que são: a de considerar

---

<sup>203</sup> Devendo-se realçar aqui o acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 21-06-2003, proferido no processo 05616/01, já atrás referido e retomado mais abaixo, onde se escreveu que “*O que seguramente não pode permitir-se é que a coberto da lei, se realizem injustiças.*” (cfr. a este respeito a nota 217, *infra*).

<sup>204</sup> De que são diferentes exemplos, entre muitos outros, os acórdãos referidos no Capítulo anterior relativos ao princípio da especialização dos exercícios, bem como os relativos à problemática, igualmente abordada no Capítulo anterior, relacionada com a liquidação de imposto de selo sobre a aquisição por usucapião de imóveis objecto de benfeitorias pelos adquirentes, após o investimento na respectiva posse.

<sup>205</sup> Aquilo que Arthur Kaufmann (“*Filosofia do Direito*”, *cit.*, p. 85) designa por “*argumentos ilusórios* que simulam que nesta questão o juiz não tinha qualquer opinião e qualquer juízo de valor, ou, pelo menos, que estes não intervieram na decisão.”

<sup>206</sup> Cfr. *infra* IX.2.

<sup>207</sup> Isto para não falar aqui da própria insegurança decorrente da vigência nos termos tradicionais do princípio da legalidade fiscal, com as suas patologias endémicas, que, como refere Ana Paula Dourado (“*O Princípio da Legalidade Fiscal*”, *cit.*, p. 767), conduzem a uma “*indeterminação por complexidade legal excessiva*”. Com efeito, “*quanto mais detalhada e pormenorizada é a lei, menos previsíveis se tornam os resultados da sua aplicação*” (“*O Princípio da Legalidade Fiscal*”, *cit.*, p. 775).

justa um tributação injusta, mantendo-a; ou a de considerar injusta uma tributação justa, afastando-a. No primeiro caso o custo de oportunidade da consagração do princípio da justiça material nos termos referidos é nulo, já que na solução alternativa – a não existência de um princípio da justiça material nos termos propostos – sempre a tributação injusta prevaleceria. Daí que a ponderação custo/benefício da consagração de princípio da justiça material como excepção ao princípio da obediência do julgador à lei consagrado no artigo 8.º/2 do Código Civil se deva fazer unicamente sob este limitado prisma.

Ou seja, tal ponderação há-de fazer-se, em suma, entre as tributações *injustas* que poderão resultar do não reconhecimento da operacionabilidade do princípio da justiça material nos termos propostos, designadamente aquelas derivadas da rigidez do princípio da legalidade, e que poderão ser removidas mediante tal reconhecimento; e as não tributações *injustas* que poderão resultar do ineliminável subjectivismo da concreta aplicação daquele princípio nos termos sugeridos, que no quadro da vigência *ortodoxa* do princípio obediência do julgador à lei, não se dariam<sup>208</sup>. Vistas as coisas desta forma, afigurar-se-á de todo razoável a assunção do risco próprio da consagração do princípio da justiça material nos termos que se propõem, face às vantagens que um tal princípio, verdadeiramente operacional, é susceptível de proporcionar<sup>209</sup>.

Acresce que, como previamente se adiantou<sup>210</sup>, já se verifica uma efectiva derrogação do princípio da legalidade e ao princípio da obediência à lei consagrado no artigo 8.º/2 do Código Civil, no seio do direito tributário, designadamente por meio (pelo menos) da cláusula geral anti-abuso, consagrada no artigo 38.º/2 da Lei Geral Tributária, que opera em termos efectivamente análogos aos propostos para o princípio da justiça material.

Assim, qualquer outra conclusão que passe pela vigência do referido artigo 8.º/2 do Código Civil no âmbito do direito tributário, nos mesmos termos em que vigora na generalidade do ordenamento jurídico, para além de parcial, na medida em que ignorará a derrogação daquela norma que a cláusula geral anti-abuso acarreta, implicará um completo esvaziamento do princípio da justiça material, tornando-o uma inútil excrescência normativa, o que evidentemente carecerá de sentido, tanto mais que a sua consagração ocorre, como acima se sublinhou, em

---

<sup>208</sup> Ou não se dariam tão facilmente, já que, como se viu, a vigência daquele princípio nunca impediu a jurisprudência de, episodicamente, lhe faltar à prometida obediência.

<sup>209</sup> Como referia J. Batista Machado, "... a chamada legislação «por princípios» ou, por directivas ou cláusulas gerais não representa um simples acidente mas uma componente estrutural do sistema jurídico. Se é certo que este tipo de legislação não favorece a certeza do Direito (bem pelo contrário), podemos igualmente dizer que muito menos a favorece a multiplicação de leis concebidas como meros regulamentos casuísticos não emoldurados ou enquadrados por princípios suficientemente amplos e directivas suficientemente claras." (*Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, cit., p. 120).

<sup>210</sup> Cfr. *supra* V.3.

paralelo com princípios fundamentais, plenamente vigentes e operacionais, do direito tributário.

#### **4. O princípio da justiça material como um princípio substantivo, e não procedimental.**

Do quadro legal desenhado pela Lei Geral Tributária, devidamente analisado, resultará também que o princípio da justiça material não é um princípio do procedimento tributário nem, muito menos, um mero critério genérico orientador da actuação da administração tributária.

Com efeito, como já atrás se apontou, a norma do artigo 5.º/2 da Lei Geral Tributária, que consagra o princípio em causa, encontra-se inserida no primeiro capítulo do primeiro título daquela Lei, dedicado aos princípios gerais da ordem tributária, e não noutra qualquer da mesma – designadamente no Título III, relativo ao procedimento tributário – ou de outra lei, como o Código de Procedimento e Processo Tributário.

Distingue-se desta forma, inequivocamente, o princípio da justiça material de um outro princípio de justiça, consagrado no referido Título III da Lei Geral Tributária, no artigo 55.º, que, sob a epígrafe *“Princípios do procedimento tributário”*, dispõe que *“A administração tributária exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários.”*. Este princípio de justiça é uma transposição para o âmbito do direito procedimental tributário, do princípio consagrado no artigo 266.º/2 da Constituição da República Portuguesa, que estatui que *“Os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé.”*, princípio que, no que diz respeito ao direito procedimental administrativo, está consagrado no artigo 6.º do Código do Procedimento Administrativo, que dispõe que *“No exercício da sua actividade, a Administração Pública deve tratar de forma justa e imparcial todos os que com ela entrem em relação.”*, e que, de resto, sempre seria de aplicação subsidiária no âmbito do direito tributário por força da remissão geral dos artigos 2.º/c) da Lei Geral Tributária e 2.º/d) do Código de Procedimento e Processo Tributário.

O princípio geral da justiça administrativa, em suma, tem sido – correctamente – entendido como um princípio procedimental e orientador da

actividade da administração pública no âmbito da sua actuação discricionária<sup>211</sup>, e não como um princípio estruturante do próprio edifício normativo jurídico-administrativo.

Desta forma contextualizado, o princípio da justiça enquanto critério orientador da actividade da administração tributária – enquanto princípio do procedimento tributário – consagrado no artigo 55.º da Lei Geral Tributária, para lá da semelhança onomástica, pouco terá a ver com o princípio da justiça material consagrado no artigo 5.º/2 da Lei Geral Tributária, seja quanto ao específico conteúdo normativo seja, sobretudo, quanto ao respectivo objecto e *modus operandi*. Efectivamente, enquanto o princípio procedimental da justiça visa conformar a actuação da Administração (fiscal e geral), servindo como critério de aferição da validade de concretos actos desta em função da conformidade da sua actuação com os ditames daquele princípio, sendo, portanto, a sua violação um vício do acto (e não da lei<sup>212</sup>), o princípio da justiça material dirige-se directamente ao regime da tributação – ou seja, ao conjunto de normas que a regulam, ou seja, ao direito tributário – pelo que a causa da sua violação radicar-se-á sempre na lei (reflectindo-se, evidentemente, no acto). Dito de outro modo, a injustiça a que o princípio procedimental da justiça visa obstar, é uma injustiça da Administração (restrita, portanto, à parte autónoma [discricionária] da actuação desta); a injustiça a que o princípio da justiça material visa obstar, é uma injustiça da própria lei (resultante, designadamente, das limitações próprias deste modo de normação, analisadas noutras partes do presente trabalho).

Assim, por exemplo, se uma norma legal dispuser que a Administração Tributária pode fixar um prazo de 10 a 30 dias para que os contribuintes pratiquem determinado acto e aquela, perante uma situação de extrema complexidade, fixa para um contribuinte o prazo de 10 dias, verificar-se-á uma violação do princípio procedimental da justiça. Nesta situação, evidentemente, a norma em si não é injusta. A aplicação que dela foi feita é que foi injustificadamente desproporcionada e, como tal, injusta.

Já se, num outro exemplo, uma norma legal consagrar que os contribuintes têm que praticar determinado acto em determinado prazo fixo, sob pena de um agravamento da tributação, sem possibilidade de se atender a situações de justo

---

<sup>211</sup> Cfr. Santos Botelho, Pires Esteves, Cândido Pinho, “Código do Procedimento Administrativo – Anotado, Comentado, Jurisprudência”, 3.ª Edição, Almedina, 1996, p. 84. No mesmo sentido, cfr. o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 22-04-2004, proferido no processo 01200/03, em cujo sumário se pode ler “Os princípios constitucionais da igualdade e da justiça só relevam juridicamente no âmbito da actividade discricionária da Administração, confundindo-se, no domínio da actividade vinculada, traduzida na mera subsunção da situação concreta a uma previsão normativa, com o princípio da legalidade.”

<sup>212</sup> Daí que, coerentemente, como se verá adiante, se tenha que entender que o âmbito de aplicação deste princípio abrange apenas os actos não legalmente vinculados da administração, ou mais precisamente, a parte não legalmente vinculada dos actos da administração.

impedimento, poder-se-á, num caso concreto em que se verifique um impedimento dessa natureza, estar perante uma violação do princípio da justiça material. Aqui, a administração tributária actua em conformidade com a lei, e não é a sua actuação que é (directamente) injusta, mas é o próprio regime legal que, ao não permitir a atendibilidade do justo impedimento que se mostra desconforme às exigências de justiça material.

O princípio da justiça material e o princípio da justiça na actuação da administração são, desta forma, inequivocamente, princípios jurídicos com conteúdos e âmbitos de actuação distintos, que não se devem, como tal, confundir. Como reflexo disto mesmo, a genealogia do princípio da justiça material consagrado no artigo 5.º/2 da Lei Geral Tributária reconduzir-se-á ao princípio da justiça, ínsito no princípio do Estado de Direito Democrático, consagrado no artigo 2.º da Constituição da República Portuguesa<sup>213</sup>. Já o princípio da justiça na actuação da administração (quer o consagrado no artigo 55.º da Lei Geral Tributária, quer o seu gémeo, consagrado no artigo 6.º do Código do Procedimento Administrativo) terá a sua génese constitucional no artigo 266.º/2 da Constituição da República Portuguesa, sendo, como bem resulta da inserção sistemática dessa norma, um princípio (fundamental) da actuação da Administração Pública.

Deste modo, o princípio da justiça na actuação da administração é um princípio eminentemente procedimental, ou seja, que tem aplicabilidade no âmbito do procedimento administrativo (ou administrativo-tributário), cuja violação desencadeia em princípio uma invalidade de natureza formal (procedimental<sup>214</sup>), aplicando-se *também*<sup>215</sup> ao domínio da actuação administrativa habitualmente designado como discricionário ou não vinculado.

Este tem sido, de resto o sentido unívoco da nossa mais alta jurisprudência administrativa, conforme mais do que uma decisão do pleno do Supremo Tribunal

---

<sup>213</sup> E não no princípio da igualdade consagrado no artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa, como é possível, por vezes, ler-se. Com efeito, o princípio da igualdade é que é uma refracção do princípio da justiça, e não o inverso, ou seja, o princípio da igualdade é que é uma parte do todo, que é a justiça, e não o contrário. Daí que não se possa ter por correcta a recondução de um princípio de justiça ao referido artigo 13.º. Tal princípio deve, isso sim, ser considerado como ínsito no princípio do Estado de Direito, já que o mesmo só poderá legitimamente sê-lo, se conformado pela ideia de Justiça. Ou seja, podendo conceber-se situações de igualdade injustas (p. ex.: penas de amputação corporal para determinados tipos de crime), não se pode conceber – sob pena de contradição nos próprios termos – um Estado de Direito injusto.

<sup>214</sup> Cfr. acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 21-10-1999, proferido no processo 2717/99, em cujo sumário se pode ler que “*O princípio da justiça e imparcialidade da actividade administrativa, quando aplicado ao procedimento administrativo, (art.ºs 266.º, 2 da CRP; 6.º do CPA e art. 5.º, n.º 1 al. d) do Dec. Lei 498/88, de 30/12) é um princípio autónomo, cuja violação gera um vício de procedimento*”.

<sup>215</sup> Afigurando-se ser esse o entendimento de Diogo Freitas do Amaral, João Caupers, João Martins Claro, João Raposo, Maria da Glória Dias Garcia, Pedro Siza Vieira, Vasco Pereira da Silva, no seu “*Código do Procedimento Administrativo – Anotado*”, 3.ª Edição, Almedina 1999, pp. 35 e 36, que não permitirá, assim, a conclusão retirada por Diogo Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, na “*Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada*”, *cit.*, p. 240, nota 106.

Administrativo atestam. No domínio do direito tributário, todavia, várias têm sido já as decisões a acolher um entendimento oposto<sup>216</sup>. A *especificidade* desta jurisprudência tributária, explica-se por os respectivos fundamentos se reconduzirem, materialmente, não ao artigo 55.º da Lei Geral Tributária, nela invocado, mas ao artigo 5.º/2 da mesma lei, que nas decisões em causa é, contudo (quicá pela sua novidade), de todo desconsiderado. Esta opção jurisprudencial de admitir a desaplicação concreta de normas legais tributárias com base em considerações de justiça<sup>217</sup>, culminou, inevitavelmente, na conclusão<sup>218</sup> de que “*Ainda que o princípio da justiça tenha o seu campo de aplicação predominante no exercício de poderes discricionários, não é de descartar, ictu oculi, a sua aplicação no exercício de poderes vinculados.*”<sup>219</sup>, o que não tem qualquer sustentação doutrinal ou jurisprudencial no âmbito do direito administrativo, em cuja teoria geral se funda e no quadro da qual o princípio da obediência da administração à lei constitui-se como um princípio estruturante e, para além de tudo o mais, como um pilar verdadeiramente essencial da operacionabilidade da própria administração pública.

Aliás, segundo a mais moderna doutrina e jurisprudência, o princípio da legalidade da actuação da administração vincula-a não só negativamente, delimitando aquilo que lhe está vedado fazer, como também e sobretudo

---

<sup>216</sup> Cfr., por exemplo, os acórdãos do Tribunal Central Administrativo do Norte de 19-05-2005, proferido no processo 00251/04, do Tribunal Central Administrativo do Sul de 21-06-2003, proferido no processo 05616/01, e do Supremo Tribunal Administrativo, de 25-06-2008, proferido no processo 0291/08, de 19-11-2008, proferido no processo 0325/08, e de 19-05-2010, proferido no processo 0214/07, referidos e analisados no capítulo VI.

<sup>217</sup> No acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 21-06-2003, proferido no processo 05616/01, já referido, escreveu-se assumidamente que “*O que seguramente não pode permitir-se é que a coberto da lei, se realizem injustiças.*”. Ora, isto é precisamente o que proscreve o artigo 8.º/2 do Código Civil, ou seja que o dever de obediência à lei do juiz “*não pode ser afastado sob pretexto de ser injusto ou imoral o conteúdo do preceito legislativo.*”. E não se diga que o artigo 55.º da Lei Geral Tributária permite que o faça, funcionando como excepção ao artigo 8.º/2 do Código Civil (como se entende acontecer, isso sim, com o artigo 5.º/2 da Lei Geral Tributária, conforme se procura demonstrar ao longo do presente trabalho). É que, como se refere no texto e para além do mais, o artigo 55.º da Lei Geral Tributária consagra princípios relativos ao procedimento tributário e dirige-se especificamente à Administração Tributária, e não ao juiz (o que se revela na circunstância de a violação dos seus ditames se reconduzir a um vício de forma), inexistindo qualquer relação sistemática entre aquele artigo 55.º e o artigo 8.º/2 do Código Civil.

<sup>218</sup> Como se escreveu no sumário do acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 19-05-2010, proferido no processo 0214/07, reiterando o já escrito na fundamentação do acórdão do mesmo tribunal de 19-11-2008, proferido no processo 0325/08.

<sup>219</sup> Por comodidade, e por não contender com o sentido geral da discussão, manter-se-á esta nos termos formulados pela jurisprudência em análise, que parece ter subjacente uma dicotomia rígida entre actos vinculados e discricionários. Todavia, como escreve José Carlos Vieira de Andrade (“*Os direitos fundamentais na Constituição portuguesa de 1976*”, Almedina, 1990, p. 328), “*é difícil postular ... o carácter absolutamente vinculado dos actos: a discricionariedade ou o espaço de livre apreciação administrativa são inelimináveis e manifestam-se, em maior ou menor grau, na intervenção administrativa.*”. Não obstante, como se referiu, este entendimento não contende com o cerne da discussão, implicando apenas que se restrinja a discussão à aplicabilidade do princípio da justiça do artigo 55.º da Lei Geral Tributária à parte vinculada dos actos da administração tributária.

positivamente, ou seja, descrevendo aquilo que lhe é possível fazer<sup>220</sup>. De facto, segundo este entendimento, apenas o interesse público fixado em lei pode legitimar a actuação administrativa, não podendo esta ocorrer quando não exista lei (em sentido amplo) que lhe fixe um interesse público a prosseguir. Ora, se, de acordo com princípio da legalidade administrativa assim entendido, decorre que na ausência de lei não pode a Administração actuar, devendo inibir-se de o fazer, como poderá ela actuar não só sem lei, mas *contra* a lei?

Não se diga, a este propósito, que o artigo 55.º da Lei Geral Tributária (tal como o 6.º do Código do Procedimento Administrativo e, genericamente, o artigo 266.º/2 da Constituição da República Portuguesa) também são lei, porquanto, em primeiro lugar, não é, manifestamente, intenção de qualquer uma dessas normas conferir à Administração Pública um poder de sindicância da justeza das leis que a vinculam, e depois porquanto sendo, efectivamente, aquelas normas lei, não são, evidentemente, lei que fixe um interesse público a prosseguir pela Administração, desde logo na medida em que não cumprem os pressupostos de densificação e determinabilidade que o princípio da legalidade da actividade administrativa postula<sup>221</sup>. De facto, igualdade, proporcionalidade, justiça, imparcialidade, e boa-fé, não poderão ser considerados interesses públicos que a Administração Pública esteja incumbida realizar, tal como o princípio da legalidade administrativa o pressupõe, sob pena de se esvaziar por completo a dimensão positiva de tal princípio<sup>222</sup>.

---

<sup>220</sup> O artigo 269.º/1 da Constituição da República Portuguesa dispõe que “*No exercício das suas funções, os trabalhadores da Administração Pública e demais agentes do Estado e outras entidades públicas estão exclusivamente ao serviço do interesse público, tal como é definido, nos termos da lei, pelos órgãos competentes da Administração.*”.

<sup>221</sup> Segundo J.J. Gomes Canotilho, (“*Direito Constitucional*”, *cit.*, p. 258), o princípio da precisão ou determinabilidade das leis implica a satisfação de uma “*exigência de clareza das normas legais*”, por um lado, e de uma “*exigência de densidade suficiente na regulamentação legal*”, por outro. Também Jorge Miranda e Rui Medeiros, na sua “*Constituição Portuguesa Anotada*” (*cit.*, p. 562), referem que “Nos domínios de maior intervenção na liberdade dos particulares a lei deverá ser **precisa**, de modo a conformar efectivamente a realidade e a tornar previsível a actividade da Administração Pública”.

<sup>222</sup> Com efeito, o entendimento de que aqueles valores integrariam interesses públicos autónomos a prosseguir pela Administração Pública, decorrente de se considerar que os artigos 266.º/2 da Constituição da República Portuguesa, 6.º do Código do Procedimento Administrativo e 55.º da Lei Geral Tributária constituem lei para efeitos de preencher o princípio da legalidade da actuação administrativa, redundaria, ostensivamente, na possibilidade de a administração pública, na ausência de lei específica, poder actuar sempre, recorrendo àquela *lei* geral, segundo o seu entendimento casuístico (e em grande parte discricionariamente insindicável) do que fosse em cada momento conforme à igualdade, proporcionalidade, justiça, imparcialidade, ou boa-fé. Justamente o entendimento que foi lapidarmente rejeitado pelo próprio Supremo Tribunal Administrativo no seu acórdão de 30-04-2003, proferido no processo 046812, onde se considerou indispensável à actuação da administração a existência de regulamentação legal específica, aí se escrevendo, para além do mais “torna-se claro que na falta de regulamentação legal para reconhecimento do direito do recorrente ..., a Administração não podia deferir o seu pedido, por falta de suporte normativo”.

Por outro lado, como se disse, esse princípio da legalidade administrativa, nos sistemas de raiz continental, pelo menos, é uma pedra angular do edifício jurídico-administrativo, e, em especial, da operacionabilidade da própria Administração Pública. De facto, sendo esta tipicamente organizada de acordo com uma estrutura hierárquica, constitui-se num sistema em que o valor da obediência interna é essencial, sob pena de a respectiva funcionalidade ser seriamente comprometida.

Daí que logo a própria Constituição da República Portuguesa, no seu artigo 271.º/4 se preocupe em dizer que o dever de obediência do funcionário público apenas cessa quando o cumprimento de ordens ou instruções constitua crime. O que bem se compreende. Com efeito, a possibilidade de, com ligeireza, questionar ordens ou instruções minaria qualquer estrutura hierarquicamente organizada, paralisando-a e tornando-a absolutamente inoperacional. Ora, se um funcionário apenas pode recusar-se a executar uma ordem ou instrução se o seu cumprimento constituir crime, como se pode conceber que possa recusar-se a aplicar uma lei, com o fundamento de a mesma ser injusta?

Mais: sendo pacífico que à Administração Pública não incumbem poderes de fiscalização da constitucionalidade das leis<sup>223</sup> e que, como tal, não pode aquela recusar-se a aplicar uma lei com fundamento na sua desconformidade com a Constituição da República Portuguesa<sup>224</sup>, nem sequer actuar com fundamento em que a omissão de acção violaria a Lei fundamental<sup>225</sup>, como poderia a mesma recusar-se a aplicar uma lei alegando a sua injustiça? No limite, de resto, tal entendimento levaria à supressão da actuação vinculada da Administração, já que sendo o juízo de justeza (de conformidade com a justiça) ineliminavelmente discricionário, todos os actos daquela o passariam a ser também<sup>226</sup>.

Acresce ainda a seguinte perplexidade decorrente do entendimento sufragado na jurisprudência exposta: não resulta (nem se descortina como se

---

<sup>223</sup> Cfr. a este respeito, J.J. Gomes Canotilho, *"Direito Constitucional"*, cit., pp. 443 e s..

<sup>224</sup> Com excepção das que sejam contrárias aos preceitos constitucionais respeitantes aos direitos, liberdades e garantias, que nos termos do artigo 18.º/1 da Constituição da República Portuguesa vinculam as entidades públicas e privadas. Concretizando este preceito, o artigo 133.º/2/d) do Código do Procedimento Administrativo, refere que são nulos (e não meramente anuláveis) "*Os actos que ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental*". A não prática deste tipo de actos é, como refere José Carlos Vieira de Andrade ("*Os direitos fundamentais na Constituição portuguesa de 1976*", cit., p. 327), uma actividade de execução vinculada da Constituição. Todavia, como afirmam J.J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, na sua "*Constituição da República Portuguesa Anotada*", 4.ª Edição Revista, vol. II, Coimbra Editora, 2010, p. 800), "Ainda aí, só se afigura ser admissível uma excepção ao princípio da obediência à lei quando a inconstitucionalidade for *flagrante e manifesta*."

<sup>225</sup> Uma vez que o controle da constitucionalidade, nos termos dos artigos 277.º e ss. da Constituição da República Portuguesa está reservado aos tribunais. Neste sentido, ver, por exemplo, o já citado acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 30-04-2003, proferido no processo 046812.

<sup>226</sup> Ou melhor, a totalidade de todos os actos daquela (cfr. *supra* nota 219).

possa fundamentamente defender que tal resulte) do artigo 55.º da Lei Geral Tributária que os princípios aí consagrados, e em concreto de entre eles o princípio da justiça, sejam unicamente de aplicação em benefício exclusivo do contribuinte. Ora, assim sendo, a jurisprudência em causa terá de ter implícita em si a possibilidade de a administração fundamentar a sua pretensão de tributar naqueles princípios, em geral, e no princípio da justiça, em particular. Ou seja: se nos termos de tal jurisprudência é lícito (e concomitantemente obrigatório) à Administração Tributária recusar a aplicação de uma norma da qual resulte tributação injusta<sup>227</sup>, por identidade de razão e com os mesmos fundamentos se há-de impor àquela a não aplicação de normas que evitem ou obstem a tributação que se lhe afigure justa<sup>228</sup>. O que é, evidentemente, inaceitável e contrário aos mais basilares princípios do nosso ordenamento tributário.

E, mesmo que assim não fosse, e se admitisse que o princípio da justiça material a aplicar pela administração tributária apenas fosse susceptível de intervir no interesse do contribuinte, ou seja para fundamentar a não tributação (ou menor tributação ou diferida tributação), ainda assim se poderiam colocar sérios entraves ao nível do princípio da igualdade<sup>229</sup> (que inquestionavelmente continua a ter no princípio da legalidade – devidamente entendido – um sólido alicerce<sup>230</sup>), já que a estrutura e funções próprias da administração tributária nunca seriam susceptíveis de oferecer as garantias devidas e necessárias à salvaguarda daquele referido princípio<sup>231</sup>, uma vez que nos casos de aplicação indevida de tal princípio – em que fosse concedido um benefício (a não tributação) não justo a um contribuinte – a situação seria dificilmente controlável e ainda mais dificilmente corrigível<sup>232</sup>.

---

<sup>227</sup> E realça-se aqui a diferença, não subtil, entre o teor do artigo 5.º/2 da Lei Geral Tributária, que se refere expressamente à “tributação”, o artigo 55.º da mesma lei, que se refere, genericamente, à actividade administrativa (ao *exercício* das suas “atribuições”).

<sup>228</sup> Tanto mais que tal jurisprudência aparenta ter subjacente o entendimento de Diogo Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa (“*Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada*”, *cit.*, pp. 235 e s.), segundo os quais o “interesse público ... relativamente ao sistema fiscal, consiste, em primeira linha, na obtenção de receitas para satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades”.

<sup>229</sup> “El principio de igualdad prohíbe no sólo perjuicios, sino también beneficios que no tienen justificación legal.” (Walter Schick “*La Obligación de las Autoridades Fiscales de Recaudar los Impuestos*”, *cit.*, p. 185).

<sup>230</sup> Como refere Ana Paula Dourado (“*O Princípio da Legalidade Fiscal*”, *cit.*, p. 28, nota 59), “Ainda hoje se acredita que a lei contém um critério de igualdade, relacionado com a sua generalidade”.

<sup>231</sup> Ou seja, numa estrutura complexa, difusa e hierarquizada como a da administração, destituída de garantias de independência e irresponsabilidade, a disponibilidade de um princípio da justiça material que permitisse a não aplicação da lei tributária em benefício do contribuinte, propiciaria inevitavelmente situações de desigualdade, na medida em que poderiam determinados contribuintes ver a sua tributação aligeirada, sem que outros em situação igual fossem objecto do mesmo tratamento. Já a solução aqui proposta, que como se verá de seguida passa pela atribuição ao contribuinte de um ónus de oposição à tributação injusta, garante uma justificação para quaisquer desigualdades que se possam verificar.

<sup>232</sup> “Está claro que la generosidad – ilegal en este ámbito – es dificilmente controlable, y todavía mas dificilmente corregible. Pues a través del ilegal favorecimiento de unos no se sienten

Acresce ainda que a própria fundamentação subjacente à jurisprudência em crítica, é directamente transponível para os restantes princípios elencados na norma do artigo 55.º da Lei Geral Tributária, pelo que facilmente tal movimento subversivo poder-se-á espalhar, levando a que se atribua à Administração o dever (e correspondente poder), de não aplicar a lei – e no caso da administração tributária, seja para não tributar, seja para tributar – não só quando a repute injusta, mas igualmente quando a considere desigual, desproporcional, parcial, ou contrária a qualquer outro princípio da actividade administrativa<sup>233</sup>!

Daí que se considere que, ao contrário da jurisprudência citada, não se poderá entender que o artigo 55.º da Lei Geral Tributária (num raciocínio que seria directamente transponível para os artigos 266.º/2 da Constituição da República Portuguesa e 6.º do Código do Procedimento Administrativo), autorize (e muito menos imponha) que a Administração Tributária syndique a justeza da lei na parte que, de forma estritamente vinculada, se lhe imponha observar.

E daí que, como se começou por afirmar, o princípio da justiça consagrado nesta citada norma, seja totalmente distinto do princípio da justiça material consagrado no artigo 5.º/2 da Lei Geral Tributária, tendo este uma natureza substantiva e aquele uma natureza procedimental.

## **5. O princípio da justiça material como um princípio substantivo, e não processual.**

O princípio da justiça material tal como é consagrado na Lei Geral Tributária, referindo-se à tributação (ao seu regime legal, ou seja, às normas que a regulam), é, como se viu, um princípio de direito substantivo, e não um princípio de natureza processual, ou seja, é um princípio que se destina a intervir na valoração jurídica a operar para fundamentar a decisão de uma pretensão de direito concretamente formulada, e não um princípio que pretenda regular a sucessão de actos praticados em juízo, com vista à decisão daquela pretensão.

---

inmediatamente afectados los demás – nada tiene, por tanto capacidad para demandar – y «si no hay demandante, tampoco hay juez» («Wo kein Kläger, da kein Richter»)." (Walter Schick ("*La Obligación de las Autoridades Fiscales de Recaudar los Impuestos*", cit., p. 188).

<sup>233</sup> Como, por exemplo, o princípio da boa-fé, conforme ocorre já no recente Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 06-07-2011, proferido no processo 0589/11, onde se pode ler que "...actualmente, deve entender-se que princípios como o da justiça - e da boa-fé - são aplicáveis mesmo no exercício de poderes vinculados, sobrepondo-se a outros deveres legais (cfr. por todos, o ac. do STA, de 25/6/2008, rec. n.º 0291/08)". Ou seja, um raciocínio que se fundava em considerações de justiça material e que, por força das limitações próprias da actividade jurisprudencial, foi reconduzido ao artigo 55.º da Lei Geral Tributária, quando o deveria ter sido ao artigo 5.º/2 da mesma lei, vê-se transposto para outros campos, como a boa-fé, que nada tem a ver com os fundamentos da jurisprudência original.

Deste modo, não se confunde o princípio em questão com o princípio *pro actione* ou do favorecimento da instância, também referido como princípio do direito à justiça<sup>234</sup>, corolário do direito a uma tutela jurisdicional efectiva, que determina que no processo judicial se deve privilegiar a decisão substantiva, de mérito, em detrimento de uma decisão meramente processual, de forma.

Embora não seja rara a associação de considerações de justiça material à fundamentação de decisões que assentam naquele referido princípio do favorecimento da instância<sup>235</sup>, nunca se deve entender tal referência como relativa ao princípio consagrado no artigo 5.º/2 da Lei Geral Tributária, uma vez que o princípio *pro actione* visa conformar decisões judiciais que disponham sobre a relação processual, no sentido de que estas sejam no sentido de não obstarem (ou obstarem o mínimo possível) ao conhecimento do mérito da causa, enquanto que o princípio da justiça material configurado no artigo 5.º/2 da Lei Geral Tributária, dirige-se directamente ao próprio regime legal da tributação – ao direito tributário substantivo – e não às relações adjetivas procedimentais (como se viu acima) ou processuais, ou ao respectivo regime<sup>236</sup>, pressupondo a sua aplicação a possibilidade processual de conhecimento do mérito da causa.

Ou seja, e dito de outro modo, apenas cumpridos os requisitos formais da lei processual, condicionados na sua apreciação, entre outros, pelo princípio do favorecimento da instância, em termos de não haver obstáculos dessa índole ao conhecimento do mérito da causa, é que se poderá colocar a questão da violação ou não do princípio da justiça material que nos ocupa.

Não quer dizer o que vem de se expor, todavia, que o princípio do favorecimento da instância, e todos os demais que, com ele, visam tutelar o valor da verdade material, sejam indiferentes relativamente ao princípio da justiça material consagrado no artigo 5.º/2 da Lei Geral Tributária, sobretudo na medida em que a verdade material<sup>237</sup> será, por assim dizer, um pressuposto (no domínio processual) da justiça material. É que, como é bom de ver, esta apenas pode efectivamente ser realizada, se os factos sobre os quais vai incidir o seu juízo próprio tiverem a maior correspondência possível com a realidade. Ou seja, uma decisão pode ser do ponto de vista de determinado quadro factual juridicamente justa. Todavia, se esse quadro factual, previamente desenhado, for desconforme à

---

<sup>234</sup> Cfr. acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 02-10-2007, proferido no processo 01834/07.

<sup>235</sup> Cfr. a título de exemplo o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 20-10-2004, proferido no processo 01559/03, em cujo sumário se pode ler: “*O que tudo concretiza a aplicação dos princípios da tutela judicial efectiva, pro actione ou, anti-formalista e da obtenção da justiça material.*”. Também no acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 22-02-2005, proferido no processo 00109/04, se acaba, de alguma forma, por confundir o princípio da justiça material com o princípio do favorecimento da instância.

<sup>236</sup> Não cabendo aqui abordar as questões relativas a normas processuais de natureza substantiva.

<sup>237</sup> A propósito do princípio da verdade material, e da sua relação com o princípio da legalidade, cfr. J.L. Saldanha Sanches, “*Princípios do Contencioso Tributário*”, *cit.*, pp. 31 e ss.

situação de facto vivida pelos sujeitos da relação jurídica regulada por tal decisão, apenas por mero acaso poderá aquele juízo de conformidade com a justiça ser mantido.

Não obstante, é evidente que a precisa e completa averiguação da matéria factual relativa a determinado litígio que se impõe dirimir, não garante por si só a justeza da decisão judicativa. Para o compreender, basta pensar na situação em que sendo a matéria de facto perfeitamente clara e inequívoca (por exemplo: A. furtou uma maçã), é aplicada uma lei flagrantemente injusta (como pena é-lhe cortada a mão).

Deste modo, a verdade material, para a qual concorrem decisivamente princípios como o princípio do favorecimento da instância e o princípio do inquisitório<sup>238</sup>, é um pressuposto da plena realização do princípio da justiça material. Não se confundem (nem podem confundir), porém, um e outro plano, pelo que as questões relativas à relação adjectiva ou processual que se tenham de resolver, dever-se-ão fundamentar naqueles referidos princípios, e não no princípio da justiça material.

## **6. O princípio da justiça material como um princípio substantivo, e não um cânone da interpretação da lei tributária.**

Uma outra conclusão que também se pode retirar dos termos em que foi consagrado o princípio que nos ocupa, é o de que o mesmo não é um mero cânone interpretativo ou de integração de lacunas da lei tributária, tal como não o são, consensualmente, os princípios da generalidade, igualdade e legalidade em matéria tributária, aos quais o princípio da justiça material deve ser integralmente equiparado.

As normas relativas à interpretação e integração da lei tributária estão previstas no artigo 11.º da Lei Geral Tributária, aí se consignando que “*Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e os princípios gerais de interpretação e aplicação das leis*”, não quedando quaisquer dúvidas que na interpretação da lei fiscal se procede nos mesmos exactos termos válidos para a interpretação das restantes normas do sistema jurídico, seguindo as mesmas regras e princípios e proscrevendo-se qualquer especificidade.

As considerações de justiça em sede interpretativa são já, de resto, genericamente impostas para a totalidade do ordenamento jurídico pelo artigo

---

<sup>238</sup> Para uma perspectiva dos princípios que enformam o processo tributário, cfr. Joaquim Freitas da Rocha, “*Lições de Procedimento e Processo Tributário*”, 2.ª Edição, Coimbra Editora, 2008, pp. 206 e ss..

9.º/3 do Código Civil – ao estatuir que “*Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas*” – complementado pelo princípio da interpretação das normas em conformidade com a Constituição da República Portuguesa, que implica a permanente ponderação do princípio da Justiça, insito no princípio constitucional do Estado de Direito.

A interpretação da norma tributária em conformidade com a ideia de Justiça, é, portanto e pelo exposto, um imperativo geral e comum aos restantes ramos do Direito, independentemente da consagração do princípio da justiça material efectuada no artigo 5.º/2 da Lei Geral Tributária, pelo que reduzir este a um mero critério da interpretação jurídica seria torná-lo redundante, anulá-lo, esvaziá-lo de qualquer utilidade própria bem como da sua especificidade. Pelo contrário, a intervenção do princípio da justiça material nos termos que no presente trabalho se sugerem, tem como pressuposto, justamente, as limitações do método interpretativo vigente, que passam, designadamente, pela impossibilidade (*rectius*: pela proibição<sup>239</sup>) de impor as conclusões impostas por ponderações de justiça sem correspondência na letra da lei.

Neste quadro, devendo o princípio da justiça material ser entendido como um princípio próprio do direito tributário, justificado por especificidades típicas e exclusivas desse ramo do Direito, e sendo patente a inexistência de qualquer relação sistemática entre as normas relativas à interpretação e integração da lei fiscal e o princípio consagrado no artigo 5.º/2 Lei Geral Tributária, não se poderá ter o mesmo como um cânone ou critério orientador da interpretação da lei fiscal, também na medida em que tal estaria em contradição directa com a referida norma do artigo 11.º/1 da Lei Geral Tributária, sendo igualmente certo que, como já se viu, não poderá o mesmo tampouco ser reduzido a uma diáfana linha programática do legislador tributário.

Antes, devidamente compreendido, deverá o princípio da justiça material ser integralmente considerado como um princípio normativo de pleno direito, susceptível de autonomamente produzir consequências jurídicas, servindo de fundamento e legitimando concretas decisões judicativas conformes àquilo que se venha a determinar como sendo o seu conteúdo.

## **7. O princípio da justiça material como um princípio alheio ao direito sancionatório.**

Por fim, pode ainda legitimamente concluir-se que o princípio da justiça material consagrado no artigo 5.º/2 da Lei Geral Tributária não é um princípio do

---

<sup>239</sup> Face à redacção do número 2 do artigo 9.º do Código Civil, que dispõe que “*Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.*”.

direito sancionatório tributário, ou seja, relativo ao regime de crimes e contra-ordenações em matéria tributária.

Com efeito, e desde logo, a norma que o consagra refere-o à tributação, ou seja, ao regime dos tributos, o que não abrange, evidentemente, o regime das penas (prisão, multa, ou outras) e das coimas, ou de outras sanções de natureza acessória àquelas<sup>240</sup>. Por outro lado, o diploma que regula o Regime Geral das Infracções Tributárias (crimes e contra-ordenações) não enumera a Lei Geral Tributária, onde está consagrado o princípio da justiça material em causa, entre as leis de aplicação subsidiária à matéria por si regulada (cfr. artigo 3.º do Regime Geral das Infracções Tributárias).

Dever-se-á assim concluir que o princípio da justiça material não incluirá no seu âmbito de aplicação o direito tributário sancionatório, por aí não estarem directamente em causa a liquidação e cobrança de tributos, mas a aplicação de sanções de índole criminal e contraordenacional, devendo aplicar-se, portanto, os princípios próprios desses ramos do Direito.

Todavia, na medida em que as sanções referidas pressupõem a violação de normas tributárias, será possível suscitar a questão de saber se, no caso concreto, o cumprimento da norma tributária de cuja violação depende a aplicação da sanção era desconforme ao princípio da justiça material. Assim, se, por exemplo, determinada norma contraordenacional punir com coima a violação do princípio da especialização dos exercícios, e se considerar, nos termos da jurisprudência atrás abordada, que a prevalência de tal princípio era, no caso, desconforme ao princípio da justiça material, por da mesma ter resultado apenas prejuízo para o próprio contribuinte ou, pelo menos, não ter resultado qualquer prejuízo para a Administração Fiscal, dever-se-á então entender que não se verificam os pressupostos típicos da infracção em causa<sup>241</sup>.

Ou seja, e em suma, se em sede de processo criminal ou contra-ordenação se demonstrar que a observância de uma norma tributária cuja violação seja necessária ao preenchimento do tipo sancionatório, era contrária ao princípio da justiça material, em termos que adiante se desenvolverão, haverá que concluir pelo não preenchimento daquele tipo e, conseqüentemente, pela inexistência de infracção.

---

<sup>240</sup> Como refere Casalta Nabais (*“Estudos de Direito Fiscal”*, vol. I, *cit.*, p. 438), não obstante ter o imposto a realização de fins públicos não sancionatórios, “É claro que a exclusão do fim sancionatório dos impostos não impede que estes *também* tenham função sancionatória, conquanto que esta seja secundária ou acessória face à função fiscal.” Nestas circunstâncias, ou seja, quando esteja em causa uma função sancionatória realizada por via (acessória) de um imposto, e não por intermédio de uma coima ou de uma pena, o princípio da justiça material terá plena aplicação.

<sup>241</sup> Entende-se assim que as situações de relevância do princípio da justiça material em sede criminal ou contraordenacional ocorrerão ao nível da tipicidade, e não como forma de exclusão da ilicitude ou da culpa.

## **VIII. O princípio da justiça material em direito tributário (cont.). Apontamentos metodológicos.**

Aqui chegados, é já possível ter por assentes algumas características do princípio da justiça material, que, de algum modo, começam a desenhar o quadro necessário para que se avance no sentido da sua consagração efectiva como um princípio estruturante e eminentemente prático do nosso ordenamento jurídico-tributário.

Não obstante os avanços entretanto verificados na densificação desse princípio que nos ocupa, e que permitem já, de alguma forma, clarificá-lo e individualizá-lo quanto a vários pontos fundamentais, ainda se está, todavia, longe de alcançar uma concretização suficientemente satisfatória do ponto de vista da sua concreta operacionabilidade.

Em função do percurso até aqui efectuado, poder-se-á então ter por seguro que se a questão jurídica a resolver for de natureza procedimental, processual ou interpretativa da lei fiscal, ou disser respeito a questões de direito penal ou contra-ordenacional tributário, não será caso de aplicação do princípio da justiça material.

Para além disso, julga-se suficientemente demonstrado que o princípio da justiça material deve ser tido como estruturante do nosso direito tributário, nos mesmos precisos termos em que o são os princípios da generalidade, da igualdade e da legalidade, que a sua intervenção deverá estar especialmente vocacionada para acorrer às patologias jurídicas decorrentes da especial preponderância que o princípio da legalidade assume no âmbito do direito tributário, e que, juridicamente, o mesmo deverá ser configurado como uma excepção à norma geral do artigo 8.º/2 do Código Civil.

Para lá deste ponto, porém, um vasto território queda ainda por explorar, quer no que diz respeito ao enquadramento metodológico do princípio em estudo – ao seu específico posicionamento no método de aplicação do direito – quer no que diz respeito ao seu *modus operandi* e conteúdo normativo, latitudes para as quais cumpre, por isso, zarpá-lo.

### **1. O princípio da justiça material como um princípio de aplicação exclusivamente jurisdicional.**

Se estiver em causa a aplicação de uma norma legal materialmente tributária, o resultado da sua aplicação não deverá, conforme entretanto se viu, ser contrário ao princípio da justiça material, por força do disposto no artigo 5.º/2 da Lei Geral Tributária.

Ora, logo aqui, é susceptível de se formar uma perplexidade, na medida em que atrás se afastou a possibilidade de a Administração, estando em causa o exercício de poderes vinculados<sup>242</sup>, sindicar a justeza das leis que lhe cumpre aplicar. De facto, ultrapassadas as concepções liberais e positivistas que enformaram a génese do direito público da Administração, é inegável que ao poder executivo, encarnado na Administração Pública em geral, cabe um papel de verdadeiro aplicador do direito ao caso concreto.

Sob este ponto de vista, a actividade administrativa e a actividade jurisdicional têm efectivamente um tronco comum<sup>243</sup>, que passa justamente pelo ineliminável momento metodológico de aplicação do direito ao caso concreto, com a necessária selecção da matéria fáctica relevante, a interpretação das normas jurídicas que, abstractamente, a situação de facto previamente apurada convoca, e a respectiva subsunção desta àquela ou àquelas que concretamente se revelem mais adequadas.

Esta semelhança, todavia, não poderá em caso algum servir para fundamentar qualquer equiparação funcional ou nos modos de actuação respectivos, desde logo porquanto tal contenderia inequivocamente com o princípio constitucional da separação de poderes, uma vez que a função de dirimir litígios de acordo com o Direito, terá sempre de pertencer em última linha à função jurisdicional, sob pena de um impensável retrocesso civilizacional.

Neste quadro, a intervenção administrativa em sede de interpretação e aplicação do Direito, desde logo como pressuposto e limite da legitimidade da sua actuação, não poderá, de forma significativa ser associada ou assimilada à interpretação e aplicação do Direito em sede judicial<sup>244</sup>. Reflexo disto mesmo é, justamente, o diferente sentido que o princípio da obediência à lei tem, relativamente a cada uma das funções do Estado em causa. Com efeito, e como já se apontou<sup>245</sup>, o princípio da obediência da administração à lei, que se funda ao nível da Lei fundamental no artigo 266.º da Constituição da República Portuguesa, tem em si implícita a tutela de valores de organização e praticabilidade de uma estrutura funcional de grandes dimensões assente num modelo hierárquico mais ou menos pronunciado, mas ineliminável e sempre presente.

Uma estrutura deste tipo – como indubitavelmente o é a Administração Fiscal – tem especiais exigências de praticabilidade que se colocam de maneira

---

<sup>242</sup> *Rectius*: na parte vinculada do exercício dos seus poderes (cfr. *supra* nota 219).

<sup>243</sup> Mantendo-se, nessa medida, actual o entendimento de J.L. Saldanha Sanches segundo o qual o processo contencioso (hoje processo judicial) e gracioso (hoje procedimento tributário), por meios distintos e através de estruturas diversas, têm a mesma finalidade global última (cfr. “*O ónus da prova no processo fiscal*”, *cit.*, pp. 30 e 31).

<sup>244</sup> Para uma distinção que se mantém com interesse entre a função jurisdicional e a função administrativa, cfr. João Batista Machado, “*Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*”, *cit.*, pp. 144 a 150.

<sup>245</sup> Cfr. *supra* VII.4.

assinalável (pelo menos) a dois níveis. O primeiro destes, tem a ver com a operacionabilidade da própria cadeia hierárquica instituída, que não se compadece com o potencial subversivo que a consagração da obrigatoriedade de ponderação de um princípio da justiça material pela Administração Fiscal na parte legalmente vinculada da sua actuação inevitavelmente acarretaria, ao permitir que cada elemento da estrutura questionasse a *justeza* das tarefas de tributação que fosse chamado a realizar. O segundo tem a ver com o potencial paralisador que aquela mesma consagração, de forma igualmente certa, concretizaria, inviabilizando, por completo ou quase, a prática dos chamados actos em massa que são caracterizadores das, e indispensáveis às, modernas administrações tributárias.

Esta descrita dimensão organizativa não existe, todavia, no princípio da obediência dos tribunais à lei, sendo garantida constitucionalmente a independência dos mesmos (artigos 203.º da Constituição da República Portuguesa e 4.º do Estatuto da Magistratura Judicial) e sendo estranha à sua organização o conceito de hierarquia funcional, incompatível, desde logo, com o princípio da irresponsabilidade dos juízes<sup>246</sup>. Aos tribunais, nos termos da Constituição da República Portuguesa, compete “*administrar a justiça em nome do povo*” (artigo 202.º), não se descortinando qualquer princípio na lei fundamental que consagre a obediência à lei nos mesmos termos pressupostos para a Administração Pública. Daí que, coerentemente, todo o sistema de fiscalização da constitucionalidade esteja reservado à função judicial, nos termos dos artigos 277.º e seguintes da Constituição da República Portuguesa, não estando prevista qualquer forma de sindicância pela Administração Pública, da constitucionalidade das leis que lhe cumpram aplicar.

Tais diferenças estruturais entre o significado da vinculação ao princípio da obediência à lei relativamente aos órgãos da administração em geral, por um lado, e aos tribunais, por outro, são consideravelmente ampliadas em função do especial sentido que o princípio da legalidade tem em direito tributário, que implica, justamente, um reforço acentuado da componente legalmente vinculada da actuação da administração tributária.

Trazendo uma vez mais à liça a especial relação entre o princípio da justiça material e o princípio da legalidade tributária, atrás exposta<sup>247</sup>, compreender-se-á que existindo uma diferença assinalável e profunda num dos pólos da relação, esta terá, justamente, de se formular em termos distintos. E essa necessária distinção passará, não se vendo que possa ser de outro modo, por vedar à função administrativa (ou seja, à administração tributária) a atendibilidade do princípio da justiça material, ou, dito por outras palavras, pela integração de tal princípio numa reserva de intervenção judicial.

---

<sup>246</sup> Cfr. artigo 216.º/2 da Constituição da República Portuguesa.

<sup>247</sup> Cfr. *supra* VII.2.

Assim, e tendo presente que, como já se viu<sup>248</sup>, o princípio da justiça material deve ser entendido como uma excepção ao princípio da obediência (do julgador) à lei, naturalmente que não poderá tal excepção ser estendida à administração (tributária) por força da diferente e especial densidade do princípio da legalidade (e, conseqüentemente, do princípio da obediência à lei) que estruturalmente a vincula.

Acresce, para além de tudo o mais que se vem de referir e como igualmente já se aprofundou<sup>249</sup>, que a susceptibilidade de aplicação pela administração tributária do princípio da justiça material consagrado no artigo 5.º/2 da Lei Geral Tributária redundaria, inelutavelmente, na possibilidade de a mesma tributar com base no mesmo, o que seguramente se poderá ter por inaceitável, ou pelo menos, se por hipótese assim não fosse, num sério comprometimento do princípio da igualdade.

Tal só não será assim se se entender, como ora se propõe, que no âmbito da actuação da administração fiscal o princípio da legalidade se sobrepõe ao princípio da justiça material (com a excepção dos regimes especiais deste, como os das cláusulas anti-abuso). Assim, se, por hipótese, a Administração Tributária procedesse à tributação de um contribuinte, contra norma legal expressa (e fora do âmbito de uma cláusula anti-abuso), com base no princípio da justiça material, o acto tributário em que a pretendida tributação se consubstanciasse seria forçosamente ilegal, por força da violação da norma desaplicada, cuja observação o princípio da legalidade administrativa impunha e o princípio da justiça material (entendido nos termos ora sugeridos) não dispensaria.

Não significa, porém, o que vem de se dizer que a diferente configuração daquela referida relação entre o princípio da legalidade tributária e o princípio da justiça material redunde então numa destruição dessa mesma relação, pela eliminação de um dos pólos relacionados, muito pelo contrário. Com efeito, a possibilidade de ponderação de juízos de justiça material no acto de tributar pela administração tributária, no sentido dos interesses titulados pelo lado activo da relação jurídica tributária, está já especialmente regulado por intermédio das chamadas cláusulas anti-abuso<sup>250</sup>, sendo, portanto, esse o plano onde, no âmbito administrativo, se há-de configurar a relação entre os referidos princípios da legalidade tributária e da justiça material. Tanto mais que a aplicação daquelas cláusulas é reserva da função administrativa, estando, obviamente, vedado aos tribunais a validação de actos tributários com base nelas, quando a Administração Tributária não haja procedido, em primeira linha, à sua aplicação.

---

<sup>248</sup> Cfr. *supra* VII.3.

<sup>249</sup> Cfr. *supra* VII.4.

<sup>250</sup> Cfr. *supra* V.3.

As cláusulas anti-abuso, funcionarão assim, nesta matéria, como um regime especial de atendibilidade de considerações de justiça material por parte da administração tributária, do qual decorrerá o afastamento da aplicabilidade por esta do regime geral do princípio da justiça material, consagrado no artigo 5.º/2 da Lei Geral Tributária.

Por outro lado, o equilíbrio do edifício normativo-tributário decorrente do reconhecimento da possibilidade de imposição de tributação fundada em motivos de justiça material, por intermédio das cláusulas anti-abuso, reserva da função administrativa, e, concomitantemente, da possibilidade do afastamento da imposição de tributação por aqueles mesmos motivos, por intermédio do princípio da justiça material, reserva da função jurisdicional, traduzirá, ele sim, uma sã e equilibrada (e, como tal, justa) concordância entre aqueles princípios referidos da legalidade e da justiça material.

Nestes termos, dever-se-á entender então que a operacionabilidade pela administração fiscal de considerações de justiça material na actividade de tributar compreendida no âmbito da sua actuação legalmente vinculada se dá, exclusivamente, por meio das chamadas cláusulas anti-abuso. Fora do âmbito destas, estará vedada àquela o recurso a considerações daquela índole, seja para fundamentar a tributação (impondo-a, aumentando-a ou antecipando-a), seja para fundamentar a não-tributação (dispensando-a, diminuindo-a ou atrasando-a).

Numa perspectiva mais ampla, o entendimento do princípio da justiça material como de aplicação exclusiva em sede judicial, permitirá, de forma satisfatória, desatar de uma vez o nó górdio da permanente relação de tensão “entre o horizonte teleológico do legislador fiscal, que pretende dotar a Administração de normas simplificadoras que lhe permitam reduzir os custos ligados à aplicação da lei – e obter um certo tipo de segurança jurídica através da previsibilidade da decisão – e a necessidade de individualizar a decisão administrativa, dentro das «constelações de casos» que vão ser tratados de forma rápida pelo procedimento de massa.”<sup>251</sup>. Esta questão, eminentemente conexonada com a densidade vinculativa do princípio da legalidade fiscal, tem a ver com a necessidade de o legislador empregar nas suas previsões normativas conceitos com elevado grau de abertura e/ou indeterminação<sup>252</sup>, de modo a assegurar um mínimo<sup>253</sup> de praticabilidade na actuação da administração fiscal, tanto mais que “a complexidade da actividade da Administração é mais um custo a suportar pelos contribuintes”<sup>254</sup>.

---

<sup>251</sup> J.L. Saldanha Sanches, “*A quantificação da obrigação tributária*”, *cit.*, pp. 140 e s.

<sup>252</sup> Sendo que “a indeterminação legal não postula a consideração da situação individual; pelo contrário...” (Ana Paula Dourado, “*O Princípio da Legalidade Fiscal*”, *cit.*, p. 778).

<sup>253</sup> Que, diga-se de passagem, nos tempos que correm tende cada vez mais para um *máximo*.

<sup>254</sup> J.L. Saldanha Sanches, “*A quantificação da obrigação tributária*”, *cit.*, p. 144.

Neste contexto, a operacionabilidade em sede judicial do princípio da justiça material será susceptível de constituir, ao mesmo tempo, uma espécie de rede de segurança contra eventuais excessos do legislador nesse campo, e um mecanismo de minimização de *danos colaterais* das concessões à praticabilidade da actuação da administração tributária<sup>255</sup>.

Diga-se por fim que a solução aqui sugerida não contende, de forma alguma, com o regime da invalidade dos actos<sup>256</sup>. Com efeito, poder-se-ia dizer que, não podendo a administração tributária lançar mão do princípio da justiça material, o acto por si praticado em violação do mesmo não poderia ser considerado inválido, porquanto a administração teria actuado nos termos em que, legalmente, estava obrigada a fazê-lo. Tal argumento seria, todavia, uma falácia. É que a ilegalidade (*lato sensu*) que determina a invalidade não é uma ilegalidade subjectiva, ou seja, derivada do regime legal que o concreto autor do acto estava obrigado a cumprir, mas uma ilegalidade objectiva, ou seja, aferida pela totalidade do ordenamento jurídico aplicável. É isto que explica, por exemplo, que se um funcionário tiver de cumprir uma ordem (ou regulamento) ilegal, praticando um determinado acto (administrativo ou administrativo-tributário), o acto poderá na mesma vir a ser invalidado, não obstante aquele ter efectivamente actuado nos termos em que, legalmente, estava obrigado a fazê-lo. De igual modo, estando vedado à administração, nos termos já anteriormente aludidos, a fiscalização da constitucionalidade das normas legais que lhe incumbe aplicar, o facto de ela praticar actos com base em leis inconstitucionais, não obsta a que os mesmos possam igualmente ser invalidados, não obstante a circunstância de, ao praticar tais actos, a administração ter actuado nos termos em que, legalmente, estava obrigada a fazê-lo.

Assim, e em suma, nas situações em que o princípio da justiça material aponte no sentido da tributação, mas tal não seja possível nos termos das disposições anti-abuso vigentes, estará a tributação excluída, não podendo a administração tributária proceder à sua imposição com base naquele princípio.

Já nas situações em que o princípio da justiça material aponte no sentido da não-tributação, deverá a administração tributária impor a tributação decorrente do princípio da legalidade que a vincula, e caberá ao contribuinte prejudicado o

---

<sup>255</sup> Como refere Ana Paula Dourado (*"O Princípio da Legalidade Fiscal"*, cit., p. 779), "Na sua força máxima, como princípio constitucional, a praticabilidade resolve a tensão entre a justiça possível e execução atempada, por um lado, e a justiça individualizada, por outro, no sentido mais favorável à primeira opção."

<sup>256</sup> Na medida em que, nos termos da Teoria Geral do Direito, a invalidade será sempre um vício contemporâneo da formação do acto. Como refere C. A. Mota Pinto (*"Teoria Geral do Direito Civil"*, cit., p. 605): "Na invalidade, a ausência de produção dos efeitos ... resulta de vícios ou deficiências ... contemporâneos da sua formação."

ónus de, em juízo, pedir que seja reconhecida a violação daquele primeiro princípio<sup>257</sup>, com as respectivas consequências<sup>258</sup>.

## 2. O princípio da justiça material e a aplicação concreta do Direito.

### a. A fixação da matéria de facto relevante.

Aqui chegados e assente, portanto, que a aplicação do princípio da justiça material que nos ocupa se dá, exclusivamente, no âmbito da tarefa de aplicação judicial do Direito ao caso concreto, cumpre situar mais precisamente dentro do processo metodológico respectivo<sup>259</sup>, o momento em que é susceptível de ser convocada a aplicação deste princípio que nos ocupa.

O primeiro passo metodológico na aplicação do direito ao caso é, como se sabe, a determinação dos concretos contornos fácticos (juridicamente relevantes) daquele, ou seja, a fixação da matéria de facto. Ora, na medida em que o processo de apreciação e fixação da matéria factual relevante se dá, necessariamente, dentro do próprio processo judicial, nos termos e de acordo com as regras que o regulam, levantar-se-ão, inelutavelmente, questões relevantíssimas, quanto à forma e limites de aquisição processual daquela matéria. Será, então, este o momento próprio para a intervenção dos princípios que tutelam o valor da verdade material, funcionalizando o processo à obtenção desta, como sejam, no âmbito do direito processual tributário que ora nos ocupa, o princípio do favorecimento do processo<sup>260</sup> e o princípio do inquisitório.

No âmbito e através da aplicação de tais princípios é que se deverão fundar, então, as decisões que venham prover àquele valor da verdade material, que, como se apontou já, é de alguma forma o pressuposto fundamental adjectivo da possibilidade da ulterior efectiva realização da justiça material. Tratam-se, porém, de questões situadas a montante da intervenção do princípio de que aqui se trata, o

---

<sup>257</sup> Naturalmente que tal ónus não implica qualquer encargo formulaico, que passe pela sacramental invocação do princípio em causa. Para que o juiz conheça da violação do princípio da justiça material bastará, assim, que o interessado se insurja contra a legalidade da tributação que o atinge e que alegue factos dos quais decorra, concludentemente, a injustiça daquela.

<sup>258</sup> Nesta perspectiva, poder-se-ão apontar algumas similitudes entre o funcionamento do princípio da justiça material nos termos sugeridos e as liquidações oficiosas de imposto por parte da administração tributária, que valerão como direito – correctas ou não – caso o contribuinte não se lhes oponha validamente. A este propósito, considerando as liquidações oficiosas como *provocatio ad oponendum*, e afirmando que “Os imperativos da juridicidade vêm por isso impor o alargamento da actividade dos particulares ou aumento da cooperação destes e a reserva de apreciação individualizada dos casos para as situações de litígio.”, cfr. J.L. Saldanha Sanches, “*A quantificação da obrigação tributária*”, *cit.*, pp. 142 e 153.

<sup>259</sup> Sabendo-se que o processo de definição do Direito no caso concreto não é rígido e estanque, mas relacional, circular e dinâmico, a exposição que se inicia procede a uma redução simplificadora daquele, na medida em que tal não afecta substancialmente o cerne do que se discute, por um lado, e torna a exposição mais facilmente compreensível, por outro.

<sup>260</sup> Cfr. *supra* VII.5, a propósito da distinção entre este princípio e o princípio da justiça material.

qual não deverá assim ser, legitimamente, invocado como fundamento de decisões em tais matérias.

Por outro lado, será este igualmente o momento próprio da intervenção das regras e princípios relativos ao ónus da prova, que orientam o sentido da decisão do julgador relativamente à prova ou não prova de um facto, no caso de se deparar com uma dúvida insanável. Também estas questões, na medida em que sejam de natureza adjectiva e, como tal, não digam directamente respeito à relação jurídica tributária (mas antes à relação jurídica processual), nem à tributação, não serão susceptíveis de ser resolvidas através da aplicação do princípio da justiça material, o que decorre, como se viu, deste se constituir como um princípio (substantivo) próprio daquela, e não como um princípio do direito adjectivo ou processual. Com efeito, saber se o facto A ou B deve ou não ser dado como provado não é uma questão de justiça material, mas, eventualmente, uma questão atinente aos princípios que dispõem sobre o ónus da prova, ou outros relativos à verdade material, como seja, por exemplo, o da aquisição processual.

Dentro das matérias relativas ao ónus da prova, todavia, merece ainda aqui uma especial referência a problemática das presunções. É que sendo o direito tributário profundamente conformado por preocupações relacionadas com o princípio da praticabilidade, que decorrem da sua pretensão de abrangência e conseqüente tendência para a massificação, é natural que o mesmo se apresente como um terreno altamente propício à consagração de presunções, indispensáveis ao tratamento repetitivo de situações, por um lado, e a suprir as dificuldades de prova próprias de uma estrutura como a administração tributária<sup>261</sup>. Sucede que, como se sabe, as presunções são normas sobre a prova (ou não prova) de factos. E, como já se apontou e é do senso comum, uma configuração processual de uma situação de facto desfasada da realidade, é altamente potenciadora da ocorrência de conseqüências jurídicas (mais ou menos flagrantemente) injustas. Tais injustiças, porém, não poderão ser obviadas por via da intervenção do princípio da justiça material, porquanto as mesmas não resultam das normas relativas à tributação, mas do incumprimento de um ónus processual do contribuinte. Com efeito, admitindo, nos termos do artigo 73.º da Lei Geral Tributária, todas as presunções relativas a normas de incidência tributária prova em contrário, caberá ao contribuinte dispendir o esforço probatório necessário para sustentar a sua pretensão, devendo o deficiente julgamento da matéria de facto, a ocorrer, ser tratado processualmente como erro de julgamento, nos termos gerais, matéria esta que será totalmente estranha ao princípio da justiça material, tal como o mesmo aqui se entende.

---

<sup>261</sup> Esta situação, também ela específica do direito tributário, conjugada com a sensibilidade social própria da matéria fiscal, de que já se deu abundante conta no presente trabalho, não será de todo alheia à consagração da norma do artigo 73.º da Lei Geral Tributária, que dispõe que “*As presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário.*”.

## **b. A interpretação jurídica.**

Assente o quadro factual que constituirá o objecto da aplicação do direito, haverá que proceder à interpretação das normas legais que, *prima facie*, tenham a pretensão de regular o quadro factual apurado, sendo hoje pacífico, quer na doutrina, quer na jurisprudência, que é condição da aplicabilidade de toda a norma jurídica a sua prévia interpretação<sup>262</sup>.

Deste modo, para que se coloque a questão da aplicação do princípio da justiça material consagrado no artigo 5.º/2 da Lei Geral Tributária, é necessário que, por via da interpretação, esteja previamente estabelecido o sentido jurídico da norma ou normas legais aplicáveis ao caso, sendo certo que, conforme já anteriormente se referiu<sup>263</sup>, não poderá aquele princípio ser entendido como um mero cânone interpretativo da lei tributária, a ter em conta no momento da definição do sentido e alcance desta, e sendo igualmente certo que, num Estado de Direito Democrático tal como ele é modernamente entendido, o processo interpretativo não poderá deixar de ser genericamente e de algum forma orientado por um referente de justiça.

Por outro lado, o princípio da justiça material, devidamente entendido, contém em si uma dimensão eminentemente concreta da aplicação da lei<sup>264</sup>. Ou seja, aquele princípio, para fazer sentido enquanto tal, terá forçosamente de permitir na ponderação valorativa a consideração das consequências individuais e concretas da aplicação da lei. Tal é, evidentemente, incompatível com a sua intervenção no momento interpretativo do texto legal, já que a fixação do sentido deste terá, por definição (atento o carácter geral e abstracto que a natureza de lei implica), de ser feita em termos abstractos e genéricos, isto é, terá de ter um sentido que valha, de forma uniforme e nos mesmos termos, para uma potencial infinidade de situações. Por outras palavras, a fixação do sentido e alcance da norma legal não se pode fazer estritamente com base na consideração de que esse sentido é o melhor (o mais justo) para uma concreta situação *sub iudice*, mas genericamente com base na consideração de que tal sentido será o melhor (o mais justo) numa perspectiva de generalidade dos casos a que se aplica a norma legal.

Deste modo, as considerações de justiça em sede interpretativa serão sempre e de alguma forma, pela própria natureza de tal processo e, em especial, do respectivo objecto, abstractas e, como tal, formais, pelo que reconduzir o princípio da justiça material a um simples critério de interpretação dos textos legais, para além de, como se disse, anulá-lo enquanto princípio específico e próprio, seria, por

---

<sup>262</sup> Ou seja, que, com excepção daquelas que façam exclusivamente apelo a termos numéricos, não há norma jurídica que, de todo, dispense um processo interpretativo, ainda que sumário.

<sup>263</sup> Cfr. *supra* VII.6.

<sup>264</sup> Cfr. *supra* IV.1.

assim dizer, um logro, já que se estaria a dotar o processo interpretativo de características contraditórias com a sua própria essência.

Assim, e em suma, na interpretação da norma tributária, como de resto o afirma expressamente o artigo 11.º/1 da Lei Geral Tributária, “*são observadas as regras e os princípios gerais de interpretação e aplicação das leis*”, não havendo qualquer especificidade, designadamente pela consideração de qualquer princípio de justiça em termos diversos que ocorre relativamente às normas restantes do ordenamento jurídico.

### **c. A verificação da constitucionalidade das normas legais a aplicar.**

Fixado o sentido da norma legal que ao caso caiba aplicar, por via da interpretação jurídica nos termos atrás expostos, poder-se-á então colocar a questão da sua conformidade com a Constituição da República Portuguesa<sup>265</sup>.

Dentro das inúmeras possibilidades a que a fiscalização concreta da constitucionalidade pode dar azo, interessa-nos aqui concretamente abordar a possibilidade da inconstitucionalidade de uma norma legal por violação do princípio da justiça. Conforme já anteriormente se apontou<sup>266</sup>, é considerável e sólida a doutrina que hoje aceita que a Constituição integra um princípio jurídico de justiça, ínsito no princípio do Estado de Direito Democrático, consagrado no seu artigo 2.º, incluindo o próprio Tribunal Constitucional, que acolheu esse entendimento, reconhecendo a existência de um princípio da justiça, como parâmetro aferidor da conformidade constitucional das normas jurídicas. Segundo o referido entendimento, todavia, a possibilidade de inconstitucionalidade de uma norma legal por violação do princípio constitucional da justiça pressupõe que esteja em causa uma solução normativa absolutamente inaceitável. Verificando-se tal situação, contudo, a norma legal em causa será então inconstitucional, com as normais consequências de tal declaração.

Ora, evidentemente que o princípio da justiça material consagrado no artigo 5.º/2 da Lei Geral Tributária será também alheio a este processo metodológico de aferição da conformidade da norma aplicável como o *munus* constitucional, desde logo na medida em que tal processo é genericamente aplicável à totalidade do ordenamento jurídico, e não específico do direito tributário. Por outro lado, o limiar de tolerância dos princípios em causa será totalmente diferenciado, já que, ao contrário do que ocorre com o princípio de justiça constitucional, que se reveste de natureza totalmente excepcional, como se viu, a aplicabilidade do princípio da

---

<sup>265</sup> A declaração de inconstitucionalidade de uma norma com o fundamento que a seguir se aborda, ou com outro qualquer, poderá, por seu lado, gerar uma lacuna, em cujo preenchimento se poderão suscitar as questões que de seguida se enunciarão.

<sup>266</sup> Cfr. *supra* IV.4.

justiça material que nos ocupa dever-se-á considerar como um momento completamente normal do método de aplicação da lei tributária.

Afigura-se assim inequívoco que o processo de fiscalização concreta da constitucionalidade da norma legal aplicanda a um determinado caso concreto, será igualmente um processo prévio à possível intervenção do princípio da justiça material consagrado no artigo 5.º/2 da Lei Geral Tributária.

#### **d. A integração de lacunas.**

Antes de prosseguir, cumpre ainda fazer aqui uma referência à questão das lacunas e da aplicação analógica do direito.

Conforme tem sido entendido actualmente em sede da Teoria e da Filosofia do Direito, este é ineliminavelmente analógico no seu modo de actuar, sendo até impossível de separar logicamente os conceitos de interpretação e de analogia<sup>267</sup>.

Não sendo, todavia, este o local adequado para, nos termos em que o fazem aquelas disciplinas do Direito, discorrer sobre a detecção e integração das lacunas da lei, com todas as complexidades dos diversos matizes de questões e propostas de soluções que tais questões suscitam, ter-se-á presente, para o que aqui interessa, o conceito de lacuna da lei consagrado no artigo 10.º/1 do Código Civil, ou seja como a situação que surge perante “*casos que a lei não preveja*”, tal como tem sido habitualmente utilizado pelas nossas doutrina e jurisprudência.

E as questões que se colocam nesta sede são duas.

A primeira, é a de saber se o princípio da justiça material poderá/deverá ser convocado para o preenchimento de lacunas, em termos distintos daqueles que ocorrem na generalidade do ordenamento jurídico, consagrados no artigo 10.º do Código Civil.

A segunda, prende-se com saber se o princípio da justiça material poderá ser utilizado para fundamentar o preenchimento de uma lacuna, relativamente à qual esteja vedado o recurso à analogia, por força do disposto no artigo 11.º/4 da Lei Geral Tributária.

---

<sup>267</sup> “O que na jurisprudência, tradicionalmente, se chama analogia distingue-se da «normal» determinação do direito e, nomeadamente, da chamada «interpretação teleológica» apenas pelo grau da *extensio*, e não pela estrutura lógica do procedimento. Também a habitual «subsunção» é analogia. Só se poderia separar logicamente subsunção e analogia, se existisse uma fronteira lógica entre igualdade e semelhança. Ora tal fronteira não existe, porque a igualdade material é sempre mera semelhança e a igualdade formal não ocorre na realidade «existindo» apenas no domínio dos números e sinais matemáticos (lógico-formais). Assim sendo, fracassa qualquer «proibição de analogia» por muito enfaticamente que seja invocada, pois não pode ser materialmente definida. Ou seja: o problema da proibição da analogia é um problema *no seio* do analógico.” (Arthur Kaufmann, “*Filosofia do Direito*”, *cit.*, p. 186).

A resposta à primeira das questões enunciadas afigura-se negativa, na medida em que, por um lado, como se retomará adiante, o princípio da justiça material deve ser entendido como portador de uma função própria e definida, justificada exclusivamente pelas especificidades típicas e únicas do direito tributário, limitando-se e conformando-se estreitamente os fundamentos e formas da sua intervenção pelo estritamente necessário ao cumprimento dessa função, e, por outro lado e por isso mesmo, deverá o princípio da justiça material operar e ser entendido como um princípio eminentemente sistemático (no sentido de conforme ao sistema jurídico no seu todo). Ora, a normação pelo intérprete dentro do espírito (de justiça, obviamente) do sistema, é o principal critério normativo de integração de lacunas no ordenamento jurídico em geral, pelo que nenhuma necessidade haveria, em qualquer caso, de recorrer ao princípio aqui em causa.

Acresce que, como se tem reiterado, o princípio da justiça material consagrado no artigo 5.º/2 da Lei Geral Tributária encontra-se indelevelmente conexionado com o princípio da legalidade tributária, enunciado na mesma norma. Daí decorrerá, para além de tudo o mais que oportunamente se abordou atrás e se abordará adiante, uma especial funcionalização da operacionabilidade essencial do primeiro à correcção de anomalias jurídicas decorrentes dos específicos termos da vigência do segundo no âmbito tributário. Ora, em sede do concreto processo de integração analógica tais anomalias são virtualmente inexistentes, na medida em que, justamente, tal processo tem como pressuposto a inexistência de lei aplicável ao caso.

Quanto à segunda questão, a mesma retira o seu sentido do teor do artigo 11.º, número 4, da Lei Geral Tributária, que dispõe que “*As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são susceptíveis de integração analógica.*”. Esta norma, é mais uma manifestação das especificidades próprias do direito tributário, também ela geradora de perturbações jurídicas, não faltando quem, inclusive, pugne pela sua revogação e, até, pela inconstitucionalidade do seu teor actual<sup>268</sup>.

Sem se pretender trilhar esses caminhos, que seriam deriva penosa e extensa, na senda já penosa e extensa até aqui seguida e a prosseguir, não carecerá de especial demonstração a afirmação de que a proibição de analogia consagrada na norma em questão poderá, com facilidade, ser factor gerador de flagrantes injustiças. Daí que seja legítimo questionar se nesses casos não será de admitir que, por força do princípio da justiça material, se colmate por via da analogia uma lacuna cujo não preenchimento constitua uma patente injustiça.

Esta questão, não nestes termos, mas noutros perfeitamente transponíveis, foi já abordada pela jurisprudência dos nossos tribunais superiores, a propósito da

---

<sup>268</sup> Cecília Xavier, “*A proibição da aplicação analógica da lei fiscal no âmbito do Estado Social de Direito*”, cit.

determinação do regime de contagem de um prazo de prescrição de imposto, no caso da entrada em vigor de nova lei que o encurte. Nessa sede, escreveu-se no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 06-10-1999, proferido no processo n.º 023736, sumariando jurisprudência que se estabeleceu como pacífica nas várias instâncias, que:

*“I - A lei reguladora do regime de prescrição da dívida tributária é a que vigorar à data da sua constituição.*

*II - Essa lei, como a que a altere, porque relativa às garantias dos contribuintes (elemento essencial dos impostos), está sujeita ao princípio da legalidade tributária de reserva de lei formal da Assembleia da República e não pode ser objecto de aplicação analógica.*

*III - Por virtude do afirmado em 2, não poderá apelar-se para a aplicação analógica do art. 297 do C. Civil na aplicação do novo prazo estabelecido pelo art. 34 do CPT.*

*IV - Todavia, impõe-se que a solução jurídica, em caso da falta de preceito expresso de direito transitório, seja a mesma da aí definida por mor das exigências dos princípios constitucionais da igualdade e da justiça material próprios do Estado de Direito e relativos aos deveres fundamentais como são os impostos.”*

O que o tribunal fez aqui, ao louvar-se nos princípios constitucionais da igualdade e da justiça material, foi efectivamente a utilização de “um outro nome com que o aplicador do direito finge não se tratar de analogia proibida.”<sup>269</sup>. De facto, aquilo que ocorre na jurisprudência exposta, não obstante a sua própria (se calhar por isso) enfática negação, é a aplicação analógica da norma do artigo 297.º do Código Civil, em matéria confessadamente abrangida pela proibição de analogia.

A questão que aqui se coloca neste momento, não abordada pela jurisprudência em causa<sup>270</sup>, é, assim, a de saber se o princípio da justiça material, consagrado no artigo 5.º/2 da Lei Geral Tributária, permitirá ou não o afastamento da proibição do recurso à analogia, consagrado no artigo 11.º/4 da mesma Lei.

Sem prejuízo de melhor estudo da questão, atentas as particularidades da área em causa, designadamente do melhor esclarecimento do sentido e alcance da proibição da analogia em matéria tributária, à luz dos entendimentos metodológicos actuais acima superficialmente aludidos, não se vê, à partida, motivos para que não se possa convocar o princípio da justiça material nos termos adiante concretizados, para afastar a aplicação da norma daquele referido artigo 11.º/4 da Lei Geral Tributária, designadamente quando a sua aplicação redunde de forma clara numa tributação desconforme àquele princípio de justiça.

---

<sup>269</sup> Arthur Kaufmann, “*Filosofia do Direito*”, cit., p. 89.

<sup>270</sup> A jurisprudência em causa formou-se ao abrigo do regime do Código de Processo Tributário, que antecedeu a Lei Geral Tributária e foi substituído por esta, e que não tinha disposições correspondentes aos actuais artigos 5.º/2 e 11.º/4 daquela. A questão não se coloca aqui nos mesmos termos, porquanto a possibilidade de decisão nos mesmos termos do acórdão citado, de acordo com os seus próprios fundamentos, passaria sempre pela declaração de inconstitucionalidade do artigo 11.º/4 da Lei Geral Tributária.

### 3. Apoios metodológicos (*Red flags*).

Assente que o caso *sub iudice* se subsume à previsão de determinada norma legal de natureza tributária da qual resulta tributação, após a respectiva interpretação nos termos gerais, e que tal norma é, segundo os critérios próprios da respectiva aferição, conforme à Constituição da República Portuguesa, é que se poderá, então, convocar o princípio da justiça material, tendo em vista apurar a conformidade da tributação resultante do processo de aplicação do direito encetado com as exigências próprias daquele referido princípio.

Este passo metodológico não será, evidentemente, uma fase necessária da aplicação de toda e qualquer norma de direito tributário da qual resulte tributação, devendo, de forma consciente ou inconsciente, o aplicador do direito proceder a uma triagem, no sentido de separar aquelas situações em que se justifica o esforço metodológico acrescido decorrente da ponderação da aplicação do princípio que nos vem ocupando, daquelas outras em que tal não se verifica.

De forma a proporcionar auxiliares na tarefa de identificar situações nas quais se poderá revelar de alguma utilidade a intervenção do princípio da justiça material, poder-se-ão, a partir de uma das primeiras notas retiradas da análise do quadro legal da consagração daquele princípio – a contraposição do mesmo ao princípio da legalidade – levantar alguns sinais ou indicadores que, para além da intuição derivada da experiência pessoal do próprio aplicador do direito, poderão servir de alerta para a necessidade de verificar a conformidade da concreta tributação com aquele princípio.

Efectivamente, como se viu já<sup>271</sup>, a forma como o princípio da justiça material foi consagrado na Lei Geral Tributária sugere que primacialmente o mesmo estará vocacionado para obviar a patologias jurídicas decorrentes da vigência do princípio da legalidade que, fundamental como o é no quadro do direito tributário actual, tem como consequência uma acentuada rigidez normativa e hiper-regulação, propiciadoras de decisões jurídicas de índole eminentemente formal, no sentido de serem decisões que têm como fundamento (justificação) último a vontade do legislador plasmada na lei, moldada por condicionantes juridicamente patológicas.

Por outro lado, como igualmente se viu já<sup>272</sup>, dever-se-á reconhecer que a operacionabilidade do princípio da justiça material passará necessariamente pela sua configuração como norma excepcional em relação ao artigo 8.º/2 do Código Civil, na medida em que a ortodoxia legalista subjacente a este, potenciada pelo formalismo inerente ao princípio da legalidade tributária, constituirá um

---

<sup>271</sup> Cfr. *supra* VII.2.

<sup>272</sup> Cfr. *supra* VII.3.

ecossistema particularmente letal para a realização concreta de uma justiça material.

Acresce ainda que as restantes especificidades do direito tributário, anteriormente abordadas também clamam por uma intervenção mitigadora de um princípio da justiça material, no sentido, não só do prosseguimento do processo em curso de juridificação daquele, mas, igualmente e sobretudo, da sua afirmação e reafirmação contrafáctica, ou seja da sua consolidação na consciência ética dos respectivos destinatários e, em consequência, da sua própria eficiência e praticabilidade.

Ora, estas razões de ser do princípio da justiça material desenham deste modo, com a nitidez suficiente, um quadro prático delimitador do seu conteúdo operacional, apontando um conjunto de avisos ou sinais de alerta (bandeiras vermelhas - *red flags*) da ocorrência de situações em que aquele princípio poderá ser chamado a intervir. Situações essas que têm em comum a circunstância de, relativamente a todas elas, se concluir que o motivo essencialmente determinante da aplicação de uma dada norma legal, da qual resulta tributação (ou a tributação mais elevada ou antecipada), é a vontade do legislador – a força da lei – (de)formada<sup>273</sup>, pelo menos parcialmente, por condicionalismos intrínsecos e/ou extrínsecos, juridicamente desvaliosos ou neutros, no sentido de não serem justificadores da preterição de valores ou princípios jurídicos que aquela aplicação, no caso concreto, implica.

Deste modo, numa situação em que a tributação decorrente da aplicação em concreto de uma norma legal implica a afectação notória de um direito ou interesse juridicamente protegido do contribuinte, tutelado por um princípio geral do ordenamento jurídico habitualmente prevalecente sobre os princípios jurídicos que tutelam os valores subjacentes à norma da qual resulta a tributação, e em que as razões ou argumentos juridicamente atendíveis que sustentam a solução decorrente do comando legal são exclusivamente de ordem formal, deverá, em princípio convocar-se o princípio da justiça material para verificar a conformidade da solução encontrada com aquele.

Estes casos, esclareça-se, em que, em suma, a razão juridicamente justificante da opção pela solução resultante da lei é, justamente, esse facto de resultar da lei, não são tão excepcionais como à primeira vista se poderia pensar, nem sequer são, por princípio, anti-jurídicas<sup>274</sup>. A sua verificação no âmbito do

---

<sup>273</sup> Metaforicamente, poder-se-á, de certa forma, falar aqui de uma espécie de vícios da vontade objectiva do legislador.

<sup>274</sup> Basta pensar por exemplo, na limitação da velocidade máxima de circulação dos veículos automóveis. A razão fundamental de tal limite ser, por exemplo, 120 km/hora, e não 115 ou 125, é, justamente, a vontade do legislador, a força da lei, e nada haverá de errado com isso. Também no domínio dos impostos, a razão de determinado imposto ter uma taxa, por exemplo, de 20%, e não 19% ou 21% é, precisamente, a mesma.

direito tributário, onde a vontade do legislador não é, objectivamente, tão *livre* ou *desinteressada*, como se presume nos restantes ramos do Direito, e onde a complexidade normativa, essencialmente derivada das exigências e do desenvolvimento histórico do princípio da legalidade, para além de todas as restantes circunstâncias já devida e oportunamente apontadas, é que poderá constituir um indício de que estará a ser concretamente posto em causa o princípio da justiça material, indício esse que será reforçado pela identificação da concreta ou concretas *forças profundas* do direito tributário que poderão estar subjacentes à solução legal aplicanda.

Assim, quando numa dada situação se apure que a tributação derivada da aplicação da norma legal, a favor da qual não depõe nenhum argumento de ordem material, resulta essencialmente e de forma relevante, da desigualdade entre as partes na relação jurídico-tributária, deverá, face ao princípio da justiça material, aferir-se da legitimidade da mesma. Encontrar-se-ão aqui, principalmente, situações relativas a tributos com a natureza de taxas, em que, a coberto da existência de uma contraprestação muitas vezes difícil de quantificar economicamente com exactidão, é altamente tentador elevar indiscriminadamente o montante a pagar pelo contribuinte, autoritariamente imposto. Também os chamados Impostos Especiais sobre o Consumo (IEC)<sup>275</sup>, e, em geral, toda a área da designada extrafiscalidade<sup>276</sup> e parafiscalidade<sup>277</sup>, serão terreno fértil para que se gerem situações em que, sob o pretexto de se prosseguirem finalidades específicas distintas da mera obtenção coerciva de receitas, se consagrem soluções legais que,

---

<sup>275</sup> “Note-se que os IEC são impostos especiais de consumo, de fácil gestão e geradores de receitas fiscais elevadas. Para além dos objectivos fiscais visam influenciar o comportamento dos contribuintes, nomeadamente redução do consumo, utilização mais eficiente de recursos naturais, etc. São impostos ‘políticos’ e sujeitos a alterações periódicas, o que traduz a sua flexibilidade e adaptabilidade às circunstâncias económicas e sociais.” (Glória Teixeira, “*Manual de Direito Fiscal*”, *cit.*, pp. 189 e 190). Os IEC, visando regular o consumo de determinados bens, têm, porém, um efeito *colateral* danoso nas actividades económicas relativas à produção e comercialização daqueles, muitas vezes negligenciada e potenciadora de situações não justas.

<sup>276</sup> “... os impostos podem ser fiscais se tiverem por objectivo principal ou predominante a obtenção de receitas, ou extrafiscais se a sua função principal ou predominante foi qualquer outra excluída a sancionatória.” (José Casalta Nabais, “*Estudos de Direito Fiscal*”, vol. I, *cit.*, p. 437).

<sup>277</sup> “Os tributos parafiscais situam-se numa área negligenciada do sistema: negligenciada pela doutrina, que raras vezes reconhece autonomia conceitual a estas espécies tributárias, negligenciada pelos tribunais, que entre nós as tratam como impostos marginalizando as suas características próprias, negligenciada pelo legislador, que não lhes fixa um regime legal comum. É em resultado desta falta de apoio doutrinário, legislativo e jurisprudencial que os tributos parafiscais nascem e se multiplicam nas franjas do sistema à margem de qualquer crítica ou controlo eficaz. O seu processo de produção desenrola-se de modo frequentemente convulso e com discussão pública diminuta, constituindo estes tributos muitas vezes o fruto de um acordo corporativo entre o poder público e os representantes de sectores económicos determinados, tributos criados de modo avulso, sem se olhar ao conjunto do sistema tributário e ao efeito resultante da sua multiplicação.” (Sérgio Vasques, “*Remédios Secretos e Especialidades Farmacêuticas*”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 413, 2004, p. 138).

de forma objectiva, apenas se expliquem, exclusiva ou principalmente, por tais preocupações.

Relacionadas com este tipo de casos, que globalmente se poderão reconduzir a um *abuso* do poder de tributar, estão outras situações nas quais a ponderação valorativa subjacente à norma legal em aplicação e da qual resulta a tributação foi fundamentalmente determinada por motivos relacionados com a facilidade e/ou operacionabilidade do sistema de lançamento e arrecadação de impostos.

Estarão já aqui em causa casos em que se indície que a autoridade própria de uma relação de direito público estará de algum modo exacerbada, excedendo de forma patente a medida que um conceito de interesse público equilibrado postula, e em que, de uma forma mais ou menos desvelada, é exercida essencialmente de acordo com fins de maximização de receita. Tais casos, o mais das vezes, explicar-se-ão por um pragmatismo facilitador, em que considerações economicistas de eficiência apontam no sentido de recorrer ao economicamente vantajoso exercício da autoridade para transferir ónus e encargos para o lado passivo da relação tributária. Ou seja, dito de outro modo, em que a transferência de encargos para o contribuinte se dá, não de acordo com uma ponderação de justiça, mas, exclusiva ou principalmente, tendo em vista aliviar o Estado do correspondente encargo. Serão os casos, por exemplo, em que uma elevada carga de deveres acessórios é posta a cargo do contribuinte, sem que seja ponderada devidamente a sua capacidade para lhes dar cumprimento<sup>278</sup>, decorrendo, directa ou indirecta, da falta àqueles deveres um acréscimo de tributação.

Susceptíveis de indiciar a possível necessidade de intervenção do princípio da justiça material, de modo a verificar se a tributação pretendida se contém dentro dos seus limites, serão também aquelas situações em se afigure que o juízo normativo subjacente à norma legal em aplicação da qual resulta tributação foi essencialmente motivado por razões relacionadas com a especial proximidade entre o poder legislativo e o lado activo da relação jurídico-tributária, preterindo significativamente um interesse relevante do contribuinte que concretamente esteja em causa<sup>279</sup>. Aqui estarão já em causa, por exemplo, situações como desigualdades materiais evidentes, embora sem a intensidade necessária ao accionamento dos meios de tutela da constitucionalidade das normas, mas que, ainda assim, carecem de critério normativo suficiente que as legitime, explicando-se, objectivamente e em primeira linha, a opção decorrente da norma legal por

---

<sup>278</sup> Como referia J.L. Saldanha Sanches, “a distribuição dos encargos administrativos da lei fiscal ... não pode ser feita segundo meros critérios de exequibilidade ou de garantia dos créditos do Estado: tem de levar em conta a capacidade efectiva dos obrigados para desempenhar as funções que a lei neles pode delegar.” (“*A quantificação da obrigação tributária*”, *cit.*, p. 85).

<sup>279</sup> Tratam-se, para além do mais, de situações em que a “arbitrariedade não resulta de qualquer razão precisa, mas, sim, de uma mera disfunção e incapacidade de reformar do sistema político.” (J.L. Saldanha Sanches, “*Manual de Direito Fiscal*”, *cit.*, p. 210).

motivações ligadas a uma injustificada ânsia do aumento ou conservação de receitas ou, pelo menos, a uma conveniente negligência na sua correcção<sup>280</sup>.

Por fim, sinalizadoras da possível necessidade de convocação do princípio que ora nos ocupa, serão também aquelas situações em que se indície uma disfunção normativa que se poderá explicar, em primeira linha, por força da especial vinculação do legislador ao princípio da legalidade fiscal. Entre estas, estarão situações que, tendo em vista fechar a malha legal, de modo a prevenir a não tributação de determinados factos com evidente relevância tributária, se acaba por tributar mais do que se queria ou, pelo menos, deveria, abrangendo-se na previsão da norma legal impositiva situações que, coerentemente, ela não deveria abranger<sup>281</sup>.

Outro grupo de situações a sinalizar, são aquelas em que, atenta a extensão da matéria a regular, o legislador acaba por incorrer em inconsistências ou contradições valorativas, minando a uniformidade de critério postulada pela ordem jurídica, evidenciando-se que a norma legal em aplicação da qual resulta a tributação não teve manifestamente em conta, na ponderação valorativa que lhe está subjacente, as especificidades relevantes daquela situação. Desta ordem serão, designadamente, os casos em que o legislador tributário não terá contemplado devidamente a distinta natureza do direito tributário e das outras áreas do direito em que este, amiúde, assenta. Trata-se aqui de situações já referidas em que o direito tributário actua como superestrutura sobre outros ramos de Direito, e em que as disparidades decorrentes das diferentes finalidades prosseguidas por um e outros, bem como de desfasamentos evolucionais entre as duas *camadas* jurídicas, poderão propiciar soluções legais indesejadas pelo próprio legislador e, em todo o caso, ilegítimas<sup>282</sup>. Poderão abranger-se igualmente aqui situações em que o legislador eventualmente tenha sido ultrapassado pelo dinamismo do desenvolvimento económico-social, em termos de a ponderação valorativa da norma legal em princípio aplicável se ter, entretanto, esvaziado, face à actualidade dos factos pretensamente tributáveis<sup>283</sup>.

---

<sup>280</sup> Paradigmático do que vem de se expor é a tributação mais agravada das uniões familiares (formalizadas ou de facto) em relação à tributação singular dos respectivos membros. Também a questão da utilização de métodos indirectos de fixação da matéria tributável em benefício do contribuinte poderá ser equacionada nesta sede.

<sup>281</sup> Será, porventura, o caso abordado no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15-09-2010, proferido no processo 0329/10 (cfr. *supra* VI.2.i.).

<sup>282</sup> A que se poderão, por exemplo, reconduzir casos como o da tributação em sede de imposto de selo da aquisição por usucapião de imóveis objecto de benfeitorias pelos adquirentes, após o investimento na respectiva posse (cfr. *supra* VI.2.iii.).

<sup>283</sup> Poderá ser o caso, por exemplo, de uma manifestação de fortuna que, manifestamente, o tenha deixado de ser. Imagine-se um norma de há vinte anos, que elencasse um telemóvel como uma manifestação de fortuna, e que ainda se mantivesse em vigor. Também exemplificativo será o caso de um valor patrimonial tributário, para efeitos de impostos estáticos (sobre a distinção impostos estáticos/dinâmicos, cfr. Glória Teixeira, “*Manual de Direito Fiscal*”, *cit.*, p. 234), fixado numa altura

Todas estas circunstâncias, acrescidas seguramente de outras que a dinâmica da prática venha a evidenciar, integrarão sinais que, verificados, deverão alertar o aplicador do direito para a eventual necessidade de aferir a conformidade da norma legal que ao caso lhe cabe aplicar, com o princípio da justiça material, e serão susceptíveis se constituírem como práticos auxiliares metodológicos no processo de institucionalização daquele princípio como um momento normal, comum, e não raro ou excepcional, da aplicação do direito tributário, tal como já acontece com os princípios fiscais da generalidade, igualdade e legalidade.

---

em que os preços de mercado dos bens avaliados estivessem particularmente inflacionados, como acontece naquelas situações actualmente designadas por “bolhas”.

## **IX. O princípio da justiça material em direito tributário (final). Esboço do respectivo conteúdo normativo.**

Nesta fase do presente trabalho, definiu-se já o âmbito de aplicação do princípio da justiça material, quer horizontalmente (isto é, quanto à matéria abrangida) quer verticalmente (ou seja, no contexto da aplicação metodológica do direito ao caso concreto).

Não obstante, o mais sinuoso trilha está ainda por ser calcorreado, faltando, todavia, abordar a quintessencial questão da forma de apurar especificamente se o resultado da aplicação concreta de determinada norma legal de direito tributário é ou não desconforme ao princípio da justiça material.

Ora, como atrás se apontou, quer a ideia de Justiça, dimensão fulcral do princípio em causa, quer a totalidade do acervo axiológico que integra o Direito em geral, possuem uma dimensão eminentemente histórica, que preenche o seu concreto conteúdo significativo num dado momento. Com efeito a ideia de Justiça, bem como o Direito, cujo sentido e validade emanam daquela, e conseqüentemente todo o conjunto de valores juridicamente relevantes por ele regulados, são produto da História e para a História. Isto é: existem num dado momento histórico, como resultado do devir histórico precedente – o que lhes dá o sentido – e para dar a resposta ao problema da Justiça tal como ele historicamente se configura nesse dado momento – o que lhes confere a validade.

A consciência desta dimensão histórica do Direito e da Justiça é essencial para um *relativismo relativo* epistemológico, que reconheça um *continuum* significativo dado e consensualmente abordável, na formulação dos respectivos problemas, afastando, por um lado, o absolutismo intemporal de qualquer resposta – inevitavelmente formalista e, como tal, oco – e limitando, por outro, o relativismo absoluto e nihilista assente no inapreensível devir do presente histórico e do subjectivismo sensacionista da sua percepção.

Neste contexto, a densificação normativa do princípio da justiça material nunca poderá ser tida como uma tarefa acabada (ou, sequer, acabável) devendo antes ser encarada como um contínuo *work in progress*, em permanente processo dialéctico de definição, aplicação e revisão.

As considerações que seguidamente se apresentam mais não pretendem, por isso, que dar um pequeno passo no inacabado (e inacabável) trilha da afirmação de um cada vez melhor e menos imperfeito direito tributário. Não se procurará, assim, alcançar uma definição, ainda que incompleta e provisória, do que seja o princípio da justiça material. Antes, propor-se-ão linhas de orientação, balizas e guias que orientem o aplicador do direito nesta ingente tarefa de tornar

operacional um princípio jurídico com a dimensão e importância do princípio da justiça material, sem prejuízo de se sugerir uma formulação que, sinteticamente, de alguma forma condense aquelas propostas.

Trata-se, portanto e em suma, de, na medida do possível, proporcionar as condições necessárias para que, com praticabilidade, questões de justiça material sejam devidamente colocadas perante os órgãos jurisdicionais de aplicação do Direito, de modo a que estes, assumindo-se integralmente como aqueles que, constitucionalmente, têm a seu cargo a administração da justiça (e não simplesmente da lei, ou do direito), numa área especialmente vulnerável e carente a esse nível<sup>284</sup>, através do permanente diálogo com a realidade da vida, cumpram a sua eminente função jus-criadora<sup>285</sup>.

## 1. Normas, regras e princípios jurídicos.

O princípio da justiça material é, antes de tudo mais, um princípio. Não sendo meramente tautológica, tal afirmação tem implícita, evidentemente, a circunstância de se tratar de algo específico dentro da normatividade jurídica, especificidade essa que se traduz, designadamente, em tratar-se de um tipo de norma que não se reduz à estrutura de uma regra<sup>286</sup>.

Efectivamente, como se sabe, a normatividade jurídica típica reveste a forma de uma regra, que integra como elementos essenciais a previsão (também designada pela expressão italiana *fattispecie*, ou pela expressão alemã *tatbestand*) e a estatuição (ou consequência)<sup>287</sup>. Trata-se, como é bom de ver, do modelo tradicional da Lei.

Os princípios jurídicos, por seu lado, prescindem daquela estrutura, apresentando-se como um enunciado mais ou menos sintético, formulado em termos ilustrativos (arquetípicos ou paradigmáticos), com uma vocação orientativa, de sentido, veiculante de uma ideia de valor de densificação

---

<sup>284</sup> “A assunção plena da função judicial, particularmente depois das garantias institucionais da independência e liberdade decisória, vai pois implicar a sua co-responsabilização na descoberta e realização de um direito justo e na concretização das valorações constitucionais, também no campo da justiça fiscal.” (J.L. Saldanha Sanches, “*Princípios do Contencioso Tributário*”, *cit.*, p. 28).

<sup>285</sup> “O juiz (ou quem quer que aplique a lei) é parte integrante do processo de determinação do direito, *ele* invoca a lei, *ele* retira dela o seu concreto sentido casuístico, *ele* realiza a sua força inovadora, *ele* desperta-a da sua abstracta rigidez para a existência histórica. É importante, para a qualidade da jurisprudência, que o juiz tenha consciência deste papel.” (Arthur Kaufmann, “*Filosofia do Direito*”, *cit.*, p. 131).

<sup>286</sup> Adota-se aqui o entendimento seguido, por exemplo, por J.J. Gomes Canotilho, (“*Direito Constitucional e Teoria da Constituição*”, *cit.*, p. 1160), segundo o qual “as regras e princípios são duas espécies de normas” e “a distinção entre regras e princípios é uma distinção entre duas espécies de normas”.

<sup>287</sup> Cfr. a este respeito, p. ex., J. Batista Machado, “*Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*”, *cit.*, pp. 79 e ss.

progressiva, integrando um núcleo consensual legitimador e uma área envolvente mais ou menos diáfana onde a força da ideia nuclear se faz sentir com diferentes intensidades, em função da concreta situação que a mesma seja chamada a regular. Não possuem, deste modo, os princípios jurídicos a propriedade de directa ou imediatamente ditarem a solução de um litígio<sup>288</sup>.

Ou seja, enquanto que as regras apresentam, dentro dos diversos graus de generalidade e abstracção possíveis, um elevado nível de concretização, os princípios jurídicos têm um conteúdo preceptivo difuso, integrando um *núcleo* mais denso, onde a força gravitacional do mesmo é mais elevada e cuja supressão equivale à eliminação do próprio princípio, e uma *aura*, tanto mais ténue quanto mais distante do *núcleo*, que sofrendo embora a atracção deste, não é crucial para a subsistência do princípio, podendo por isso ser objecto de limitações ou compressões.

Assim, por exemplo, se a privação injustificada da liberdade atinge o núcleo do princípio da dignidade da pessoa humana, a privação da liberdade daqueles que cometeram crimes, decidida no âmbito de um processo justo, implica com a sua *aura*, constituindo uma compressão aceitável (justa) daquele princípio.

Um princípio jurídico não nos diz, assim, de uma forma definida o que pode ou não ser feito, mas antes dá uma referência, para, caso a caso, por meio de um processo de natureza analógica, de aproximação descritiva, se aferir a conformidade com o mesmo (ou da falta dela) de determinada solução ou possibilidade de solução.

Como refere J.J. Gomes Canotilho<sup>289</sup>, os princípios jurídicos têm uma função *sistémica*, ou seja de ordenação do sistema jurídico segundo uma ideia de coerência, e *normogénica*, ou seja de fundamentar (fundar) regras jurídicas. Do reconhecimento da primeira daquelas funções principiais fundamentais, retirar-se-á, por um lado, que os princípios carecem, para a sua própria validação no âmbito do sistema jurídico, da demonstração da sua aptidão para, naquele, cumprirem essa função de atribuição e consolidação da coerência interna<sup>290</sup>, e, por outro, que será essa própria demonstração o método legítimo de afirmar a própria existência do princípio enquanto tal. Já a segunda daquelas funções, devidamente compreendida na perspectiva global da realização do Direito, designadamente tendo em conta a existência dos dois planos fundamentais em que tal questão se

---

<sup>288</sup> “Os princípios jurídicos não têm o carácter de regras concebidas de forma muito geral, às quais se pudessem subsumir situações de facto, igualmente de índole muito geral. Carecem antes, sem excepção, de ser concretizados.” (Karl Larenz, “*Metodologia da Ciência do Direito*”, *cit.*, pp. 577, 578).

<sup>289</sup> “*Direito Constitucional...*”, *cit.*, p. 1159 e ss..

<sup>290</sup> “Os «princípios abertos» e as bases de valoração neles expressas constituem os pontos de referência centrais para o «sistema interno» do Direito, sistema que pretende trazer à luz uma Jurisprudência que se orienta a valores e ao mesmo tempo procede sistematicamente.” (Karl Larenz, “*Metodologia da Ciência do Direito*”, *cit.*, p. 586).

coloca<sup>291</sup>, implica o reconhecimento da força normogénica dos princípios, não só no plano da criação das regras gerais e abstractas pelo legislador, mas igualmente, e sobretudo para o que aqui interessa, no plano da concreta aplicação do Direito<sup>292</sup>.

Ora, este específico plano que se vem de referir padece, no que à operacionabilidade concreta da função *normogénica* dos princípios diz respeito, de uma acentuada hipotrofia, que, de notória, não se curará de demonstrar, mas que se explicará, essencialmente, pela sobrevivência histórica do positivismo jurídico<sup>293</sup> no inconsciente jurídico colectivo, da qual a *ratio legis* da norma do artigo 8.º/2 do Código Civil dá devida conta.

A consagração do princípio da justiça material nos termos levados a cabo pelo artigo 5.º/2 da Lei Geral Tributária, todavia, e como abaixo se verá, terá, justamente, a virtualidade de, no âmbito da respectiva aplicação, reformular a tradicional ponderação do valor jurídico relativo de regras e princípios, facultando a estes um terreno profícuo à sua adequada realização.

## **2. O princípio da justiça material como um princípio de sentido estritamente negativo. Ónus da prova.**

O processo de densificação jurídica do princípio da justiça material em direito tributário terá de começar por ter em conta as concretas especificidades do seu particular campo de aplicação.

Quer-se com isto dizer, designadamente, que preenchendo o direito tributário uma área altamente peculiar do ordenamento jurídico, peculiaridade essa que *de per se* justifica a consagração excepcional de um princípio da justiça material, a operacionabilidade deste será, naturalmente e nessa medida, distinta, da respectiva operacionabilidade em qualquer outro ramo do direito onde pudesse ser, nos mesmos termos, consagrado. Dito de outro modo, se o direito tributário apresenta especialidades tais que não dispensam a existência e operacionalidade efectiva de um princípio da justiça material, os termos e modos da intervenção de tal princípio vão ser, naturalmente, estruturalmente condicionados por aquelas especificidades que legitimam e explicam a sua própria existência.

---

<sup>291</sup> Normaçoão/aplicação. Cfr. supra IV.1.

<sup>292</sup> Como refere J.J. Canotilho, "*Direito Constitucional...*", *cit.*, p. 1161, os princípios (hermenêuticos) permitem "revelar normas que não são expressas por qualquer enunciado legislativo, possibilitando aos juristas, sobretudo aos juízes, o desenvolvimento, integração e complementação do direito".

<sup>293</sup> Fruto, sobretudo, da falsa sensação de segurança que o seu prometido determinismo confere. Já J.L. Saldanha Sanches se referia que a "utilização de considerações tipificantes que dão à lei fiscal uma falsa certeza e levam muitas vezes a soluções claramente injustas, resulta, algumas vezes, de uma ilusória busca de segurança jurídica através de uma excessiva determinação" ("*A quantificação da obrigação tributária*", *cit.*, p. 143).

De entre as particularidades próprias do direito tributário que importa ter em conta nesta sede contam-se, desde logo, a recorrente proeminência do princípio da legalidade fiscal, e respectivos corolários, por um lado, e a sua específica organização adjectiva (compreendendo o procedimento e processo tributário, e a respectiva concatenação), por outro.

Aquele referido princípio da legalidade<sup>294</sup> que, como se sabe, implica, nos termos do artigo 8.º/1 da Lei Geral Tributária, que “*Estão sujeitos ao princípio da legalidade tributária a incidência, a taxa, os benefícios fiscais, as garantias dos contribuintes, a definição dos crimes fiscais e o regime geral das contra-ordenações fiscais.*”, prossegue como fim essencial a tutela dos direitos dos contribuintes, quer numa perspectiva de protecção contra o arbítrio estadual quer numa perspectiva de tutela das suas expectativas, garantindo-lhes, na medida do possível, previsibilidade e certeza na sua vida jurídica. Tal afirmação, absolutamente pacífica, tem um reverso poucas vezes acentuado, que se prende com o facto de o princípio da legalidade fiscal não ter por finalidade directa e imediata a tutela de qualquer posição jurídica relevante titulada pelo lado activo da relação jurídica tributária, ou seja, pela administração fiscal.

Ainda no que diz respeito ao princípio da legalidade tributária, convém ainda ter-se aqui presente que, como é igualmente consabido, daquele decorre, entre outros, o princípio da proibição da analogia, consagrado entre nós no artigo 11.º, número 4, da Lei Geral Tributária.

Por outro lado, e já no que diz ao segundo grupo de especificidades do direito fiscal acima aludido, ou seja a nível adjectivo, o nosso sistema jurídico-tributário funda-se directamente na tradição jus-pública de raiz continental, assentando numa estrutura de administração executiva, e num sistema de controlo judicial *a posteriori*. Ou seja, no nosso sistema, por regra, a primeira aplicação do direito ao caso cabe à administração pública (no que ora nos interessa, concretamente, à administração tributária), intervindo os tribunais em segunda linha, como instância de recurso em caso de litígio.

Da conjugação destas características, elas próprias reflexo daquela radical disparidade intrínseca da relação jurídica tributária, a que já suficientemente se aludiu anteriormente, resulta, em suma, que a administração tributária consolida a sua pretensão de tributar num acto (tributário) praticado nos termos impostos e permitidos pela Lei, estando-lhe vedado o recurso à analogia para fundamentar a prática de tais actos de tributação. O particular/contribuinte, por seu lado, discordando da pretensão da administração fiscal consubstanciada no acto tributário, dirige-se a tribunal, procurando fazer valer as suas pretensões contra o acto daquela, pretensões essas que, inevitavelmente, se traduzem numa

---

<sup>294</sup> Que se desdobra tradicionalmente em dois segmentos: a reserva de lei formal e a reserva de lei material. Cfr. a este respeito J. Casalta Nabais, “*Direito Fiscal*”, *cit.*, pp. 140 e s.

eliminação, redução ou diferimento da tributação, ou seja, de não pagar tributo, ou então de o pagar em menor medida ou mais tarde.

Ora, como já atrás se viu<sup>295</sup>, a aplicação do princípio da justiça material deve ser entendida como reserva da função jurisdicional. Assim sendo, como deve ser, a aplicação deste princípio não poderá servir, em caso algum, para fundamentar a tributação. Com efeito, traduzindo-se a aplicação do princípio da justiça material no afastamento da aplicação de uma norma legal (da qual resulte uma concreta tributação injusta), estará vedada a sua aplicação à Administração Tributária, por força do princípio da legalidade tributária, que a vincula especialmente.

Daí que a única circunstância em que o princípio da justiça material poderá ser convocado em sede judicial, será quando de uma concreta actuação da Administração Tributária, em obediência ao princípio da legalidade que a obriga, resulte tributação<sup>296</sup> em termos desconformes àquele (ou seja, materialmente *não justa*) e o contribuinte, não se conformando com tal, se dirija a tribunal, pedindo o afastamento, diminuição ou diferimento de tal tributação.

Neste contexto, o artigo 5.º/2 da Lei Geral Tributária, ao afirmar que a tributação respeita o princípio da justiça material, significará que toda a tributação que se pretenda efectuar terá de ser materialmente justa, e já não que toda a tributação justa se terá de efectuar, devendo, assim, aquele princípio ser entendido, unicamente, como um limite à tributação, e já não como um programa ou projecto de tributação.

Compreendido desta forma, o princípio da justiça material terá, em suma, um sentido exclusivamente negativo, que é o de afastar a tributação que, resultando embora da lei, se demonstre materialmente injusta, e não já o (sentido positivo) de impor a tributação que, não resultando da lei, se possa, eventualmente, demonstrar materialmente justa. Ou seja, numa frase simples, o princípio da justiça material não impõe a tributação justa; proíbe a tributação injusta<sup>297</sup>.

Esta conclusão, em si mesma de elevado significado metodológico (na medida em fixa um paradigma de valoração – trata-se de demonstrar o injusto, e

---

<sup>295</sup> Cfr. *supra* VIII.1.

<sup>296</sup> Ou a pretensão de tributar, nas situações em que o mero perigo de lesão dos direitos do contribuinte seja suficiente para integrar o interesse em agir pressuposto para que lhe seja permitido o recurso à via judicial.

<sup>297</sup> A posição aqui proposta aproxima-se dos ensinamentos da chamada filosofia negativa e das teorias do utilitarismo negativo, seguidas, entre outros, por autores como Karl Popper, Gustav Radbruch e John Rawls, entendendo-se, resumidamente, que sob um ponto de vista prático é bastante mais operacional *falsificar* (no sentido de declarar desconforme a) do que *validar* (no sentido de declarar conforme a). No tema que nos ocupa, afigura-se indiscutível ser substancialmente mais praticável demonstrar a injustiça de determinada tributação (a sua desconformidade ao critério de justiça) do que demonstrá-la como justa (conforme ao critério de justiça).

não o justo), acarreta consigo uma importante consequência a nível prático, que se prende com a distribuição do ónus da prova dos pressupostos da aplicação do princípio da justiça material.

Com efeito, considerando-se, como aqui se sugere, que o sentido do princípio da justiça material é o de que toda a tributação que se pretenda efectuar não poderá ser materialmente injusta, conclui-se, como se acaba de ver, que o mesmo deverá intervir quando ocorra tributação injusta. Ora, isto será então, precisamente, o que caberá demonstrar para que se imponha a aplicação daquele princípio: a injustiça da tributação. Esta – a injustiça da tributação – funcionará assim, ao nível processual, como uma excepção ao direito de tributar decorrente da lei, pelo que, nos termos do artigo 342.º/2 do Código Civil, o ónus da prova dos factos que a sustentem cabe à parte que a invocar, ou seja, no caso, de forma necessária, ao contribuinte.

### **3. O princípio da justiça material como um princípio eminentemente sistemático.**

A todo o momento cumprirá ter presente, na sequência do acima expandido a propósito dos princípios jurídicos em geral, que o princípio da justiça material deve ser entendido como um princípio do sistema, e nunca como um princípio anti-sistemático, contra-sistemático, ou, seja de que forma for, subversivo do sistema. Quer-se com isto dizer que a razão da existência do princípio em causa radica em necessidades próprias do ordenamento em que se integra, sendo, por isso, perante elas que o mesmo deve responder, uma vez que são elas que, justamente, o legitimam.

E o sistema – que no caso é constituído pela ordem jurídica global, de uma forma geral, e pelo direito tributário, em especial – tem, para além do mais, pronunciadas exigências de praticabilidade<sup>298</sup>.

Careceria, entende-se, por completo de sentido, configurar o princípio da justiça material como um princípio que, remetendo para um ideal genérico de justiça, difuso e remoto, consagrasse uma discricionariedade tal na sua aplicação que as normas legais se tornassem meras sugestões de decisão, a ratificar mais ou menos assumidamente pelo sentimento pessoal do aplicador do direito (situação cuja gravidade seria directamente proporcional à importância que o princípio de

---

<sup>298</sup> Neste sentido, cfr, J. Casalta Nabais (“*Direito Fiscal*”, *cit.*, p. 143 e s.), onde, para além do mais, se pode ler que “Com efeito, são razões de praticabilidade das soluções legais que estão na base de numerosas hipóteses de concessão de uma margem de livre decisão à administração fiscal, seja através da concessão de verdadeiras faculdades discricionárias, seja através da utilização de conceitos indeterminados (tipo ou *stricto sensu*), seja mesmo através da edição de preceitos mistos ou copulativos.”.

legalidade assume em direito tributário). Do mesmo modo que careceria de sentido, especialmente face à forma como o mesmo foi consagrado na Lei Geral Tributária, reduzir o princípio da justiça material a uma mera peça decorativa do edifício normativo jurídico-tributário, amputando-lhe de todo ou na prática, a susceptibilidade de autonomamente produzir efeitos jurídicos<sup>299</sup>.

Por outro lado, o princípio da justiça material, tal como aparece configurado na Lei Geral Tributária, tem uma pretensão de plenitude, ou seja, de conformação completa e permanente do direito tributário, como o têm os princípios da generalidade, da igualdade e da legalidade, a que se equipara, sendo por isso um princípio profundamente *sistémico*, no sentido atrás aludido. Tal pretensão, contudo, apenas se poderá realizar devidamente se, e na medida em que, o princípio da justiça material seja capaz de corresponder àquelas referidas exigências de praticabilidade, não se constituindo assim, como um entrave recorrente à operacionabilidade do sistema que serve e que o legitima, sob pena de agravar ele próprio a injustiça a que é suposto acorrer. Daí que, em primeira linha, a justiça postulada pelo princípio em causa, não possa ser a Justiça última, a Justiça ideal e perfeita, nem muitos menos uma justiça individual do julgador, mas antes uma justiça eminentemente prática, acessível e, dentro da medida do possível, objectiva: a justiça do sistema jurídico no seu todo.

Efectivamente, no multi-complexo processo de objectivação do justo nas actuais sociedades democráticas, permanentemente refeito e permanentemente inacabado, o legislador, entendido não como entidade subjectivo-volitiva mas como contínuo racional que perpassa e unifica numa coerência de sentido todo o sistema normativo-legal vigente, desempenha uma função própria e insuprimível, que não pode, em caso algum ser sequestrada pelo aplicador do direito<sup>300</sup>.

Complementarmente, na tarefa de determinação do justo e do injusto no âmbito das respectivas esferas de intervenção no *continuum* da realização do Direito, quer o legislador quer o aplicador do direito gozam de uma margem de discricionariedade própria, que tem necessariamente de ser respeitada, sempre que se conforme coerentemente com a sua própria racionalidade subjacente. E o reconhecimento dessa realidade será, ao mesmo tempo, condição da legitimidade e da praticabilidade da intervenção do princípio da justiça material. A ineliminável subjectividade do aplicador do direito inerente ao juízo de justiça que a intervenção do princípio em causa forçosamente implica não poderá, assim, em caso algum dispensar a validação desse mesmo juízo perante a definição do justo subjacente ao sistema jurídico globalmente considerado, relevante para o caso concreto.

---

<sup>299</sup> Designadamente reduzindo-o a um mero critério ou cânone da interpretação das normas tributárias. A este respeito, cfr. *supra* VII.6 e VIII.2.b..

<sup>300</sup> Sendo o inverso, obviamente e na mesma medida, igualmente verdade.

Dito de outro modo, o juízo de justiça que o princípio em causa integra, não é nem pode ser (exclusivamente) o juízo subjectivo (sentimental, dir-se-ia) do aplicador do direito, mas antes o juízo imanente ao próprio sistema jurídico no seu todo, racionalmente demonstrado como posto em causa na situação jurídica concreta pela aplicação da norma legal tributária. A limitação daquela subjectividade pela necessidade de confronto e validação perante o sistema que a enquadra e confere sentido, reforçará inquestionavelmente a operacionabilidade prática do princípio em causa, conferindo-lhe um ponto de partida que é ao mesmo tempo um critério de validação do ponto de chegada.

O que vem de se afirmar não contradiz, evidentemente, considerações anteriormente apresentadas<sup>301</sup> no sentido de a justiça material dever ser entendida como uma justiça individual e concreta, por contraposição com a justiça legal, que por definição terá de ser geral e abstracta. Com efeito, o que ali estava em causa era a delimitação dos direitos e interesses (e correspondentes valores jurídicos) a atender na definição de uma concreta aplicação do direito, enquanto aqui está em causa a determinação dos critérios que vão justificar aquela definição. Ou seja, e em suma, uma coisa é a determinação dos valores jurídicos em colisão num determinado litígio (e numa perspectiva de justiça material haver-se-ão de considerar, unicamente, aqueles que directamente digam respeito às partes no litígio); outra coisa é o critério que vai presidir à decisão de prevalência (e da medida dessa prevalência) de algum ou alguns dos valores em colisão sobre os restantes.

Será, assim, no próprio ordenamento jurídico global, nas opções e ordenações valorativas neste efectuadas e devidamente identificadas, que se deverá fundar o concreto juízo de justiça (ou injustiça) a efectuar no âmbito da aplicação do princípio da justiça material<sup>302</sup>. Neste sentido, o princípio da justiça material será inquestionavelmente a sede por excelência da realização daquilo que alguns autores designam por princípio da justiça do sistema, nos termos do qual “o sistema jurídico fiscal deve integrar-se coerentemente no sistema jurídico público e no sistema jurídico global”<sup>303</sup>. Tal princípio, que tem sido configurado como apenas um indício da afectação dos princípios constitucionais da tributação<sup>304</sup>,

---

<sup>301</sup> Cfr. *supra* IV.1.

<sup>302</sup> É compreendido desta forma que o princípio da justiça material poderá ser também e ainda contemplado como uma dimensão do princípio da legalidade fiscal (e *vice-versa*), conquanto se entenda que “A determinação da lei significa que o conjunto de argumentos legais permite (é suficiente para) justificar as decisões resultantes da sua aplicação.” (Ana Paula Dourado, “*O Princípio da Legalidade Fiscal*”, *cit.*, p. 767), não se conferindo, todavia, prevalência ao segmento legal que, em concreto, aparece em primeira linha a reclamar a sua aplicação, mas admitindo a preponderância de outros argumentos, nesse sentido igualmente legais, decorrentes do sistema normativo-legal no seu todo considerado.

<sup>303</sup> J. Casalta Nabais, “*Estudos de Direito Fiscal*”, vol. I, *cit.*, p. 439. Com interesse, embora restringindo a discussão ao estalão constitucional, cfr. J.L. Saldanha Sanches, “*A quantificação da obrigação tributária*”, *cit.*, p. 89 (nota 3).

<sup>304</sup> Cfr. J. Casalta Nabais, “*Direito Fiscal*”, *cit.*, p. 164.

ganhará, por intermédio do princípio da justiça material, entendido nos termos propostos, uma concreta operatividade, dessa forma se reforçando inequivocamente a juridicidade do direito tributário.

O princípio da justiça material consagrado no artigo 5.º/2 da Lei Geral Tributária, entendido em tais termos, será a ferramenta própria para no âmbito do direito tributário, levar a cabo a tarefa que “o jurista tem de *constituir* a partir do sistema a solução do caso, na convicção de que, como há muito e por muitos vem sendo afirmado, a cada caso se «aplica» o sistema todo inteiro”<sup>305</sup>. E o juízo de justiça próprio daquele princípio não será, então, aquele juízo ideal e transcendental próprio da Filosofia e da Teoria do Direito, que está em causa na perspectiva de identificação e validação de uma ordem normativa coactiva enquanto ordem jurídica (de Direito), mas um juízo prático e praticável, técnico-juridicamente fundamentável, assente no ordenamento jurídico vigente e consistente na demonstração de uma linha de coerência que perpassa aquele<sup>306</sup> (e que como tal o sustenta enquanto ordenamento de Direito) e que é, injustificadamente, interrompida na sua continuidade pela aplicação concreta de uma determinada norma legal tributária, da qual resulta a tributação.

O que venham a ser essas linhas de coerência – esses princípios jurídicos<sup>307</sup> - cuja não continuidade se revelará critério de (in)justiça, motivador da aplicação do princípio da justiça material em direito tributário, poderá variar desde legados milenares, como o *suum quique tribuere*, o *neminem laedere*<sup>308</sup> e a noção de *causa final* da obrigação<sup>309</sup>, até património jurídico moderno, como sejam a igualdade do género e a protecção do ambiente, passando por tópicos tão díspares como referentes não tributários de igualdade, o princípio do justo impedimento, a protecção da família ou o princípio da culpa.

A sua casuística determinação procederá, inevitavelmente, da inesgotável diversidade da vida prática que, em cada concreta situação em que se configure uma possível descontinuidade desses transversais princípios de justiça se encarregará seguramente de evidenciar a necessidade – ou não – da intervenção do princípio da justiça material.

---

<sup>305</sup> J. Batista Machado, “Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador”, *cit.*, pp. 122, 123.

<sup>306</sup> Que terão “o valor de fundamentos impregnadores do sentido e da função das normas” (C.A. Mota Pinto, “Teoria Geral do Direito Civil”, *cit.*, pp. 81, 82).

<sup>307</sup> «pautas directivas de normação jurídica», nas palavras de Larenz.

<sup>308</sup> O qual, aplicado ao direito tributário, implicará, por exemplo, que numa situação de tributação desigual (em que  $A=B$ , mas  $A$  é tributado em  $x$ , e  $B$  em  $>x$ ), na qual o aplicador poderia realizar a igualdade tributando ambos pelo valor menor ou maior, a regra prevalecente há-de ser a da menor tributação, por ser, justamente, aquela que prejudica menos os interesses afectados por aquela.

<sup>309</sup> A este respeito, com muito interesse, cfr. Soares Martinez, “Direito Fiscal”, 7.ª Edição, Almedina, 1993, pp. 191 e ss.

#### **4. A imprescindível ponderação das especificidades jurídicas do direito tributário, no quadro da aplicação do princípio da justiça material.**

O que se acaba de expor tem subjacente a circunstância de o direito tributário, como será já de certa forma evidente, ter um posicionamento próprio perante a ideia de Justiça, que, conjuntamente com tudo o mais, contribui também para a sua autonomização como ramo do Direito<sup>310</sup>.

Tal decorre, para além do mais, da esdrúxula circunstância de uma condição essencial da justiça das suas soluções operar a jusante de si. Com efeito, e como já há bastante tempo foi detectado (embora, porventura, não suficientemente interiorizado a nível social e político), uma parte substancial da justiça de um sistema fiscal, depende da forma como os tributos arrecadados são redistribuídos<sup>311</sup>. Daí que, por exemplo, não seja possível afirmar que uma taxa de imposto de 15% seja mais ou menos justa do que uma taxa do mesmo imposto de 30%. Tudo dependerá, obviamente, da forma como o imposto resultante da aplicação de cada uma das taxas for, socialmente, redistribuído.

Por outro lado, e à semelhança do que ocorre em outros ramos do Direito<sup>312</sup>, embora, decerto, com uma intensidade difícil de igualar, a definição do justo em direito tributário é forçosa e fortemente permeável (e efectivamente permeada) por opções de índole puramente política. Daí que, por exemplo, seja admissível tributarem-se distintamente rendimentos de distintas proveniências, do que é paradigmática a diferente tributação dos rendimentos provenientes do trabalho e dos rendimentos provenientes de capital.

Acresce ainda que uma considerável fatia das normas legais tributárias são normas de mera organização, desprovidas de qualquer ressonância ética específica, radicando o respectivo valor jurídico na sua aptidão genérica para disciplinar a realidade, tornando-a juridicamente operável. É o que acontece, por exemplo, com as normas que determinam a periodicidade de um imposto, que podem atender indistintamente a períodos mensais, trimestrais, semanais, anuais, etc. O sentido concreto em que tais normas dispõem é, *de per se*, irrelevante sob o ponto de vista da justiça, apenas não o sendo, genericamente, a sua coerência global e a sua praticabilidade<sup>313</sup>.

A evidência destas circunstâncias, que em tempos serviu de fundamento a doutrinas anti-jurisdicionalistas do direito tributário<sup>314</sup>, as quais, de uma forma ou

---

<sup>310</sup> Um pouco à semelhança do que acontece com o direito penal, que também tem exigências próprias a este nível, do que são expoentes máximos, por exemplo, princípios como o da presunção de inocência, do *in dubio pro reo* e do *nullun crimen sine lege*.

<sup>311</sup> Cfr. neste sentido J.L Saldanha Sanches, "*Justiça Fiscal*", *cit.*, pp. 15 e ss.

<sup>312</sup> Como por exemplo o direito do trabalho, ou o direito do arrendamento.

<sup>313</sup> Neste particular, o direito tributário tem proximidades evidentes com o direito estradal.

<sup>314</sup> E, precedendo-as, para a sua primitiva juridificação. Efectivamente, a sensibilidade (ou intuição) desta dimensão (adiante designada por) *pouco-jurídica* do direito tributário estará intimamente

de outra, defenderam a sua recondução a uma mera ferramenta do exercício do poder autoritário (soberano) do Estado se financiar (a uma autêntica *tecnologia*<sup>315</sup>), têm sido, no estádio mais recente da evolução do direito tributário, de algum modo ofuscadas, consciente ou inconscientemente, por forma a não obstar, precisamente, ao movimento de juridificação do direito fiscal a que se tem modernamente assistido.

Todavia, para que esse movimento se complete integralmente, e o direito tributário se possa realizar plenamente enquanto tal (ou seja, enquanto, direito), terá, essa sua dimensão profundamente própria e específica de ser devidamente inserida no enquadramento global daquele. Ou seja, essa especificidade, que, de tão evidente, foi aquela que mais impressionou os primeiros estudiosos do direito dos impostos, não pode ser recalçada ou reprimida, sob pena de a figura que se desenha do direito tributário ficar, inevitavelmente, incompleta.

Cumprido por isso, reconhecer razão aos antigos autores que apontavam como próprias do direito tributário características como aquelas que cursoriamente acima se elencaram. Porque de facto elas são próprias do direito tributário, e este não pode prescindir delas, pelo que as considerações de Justiça em sede do direito tributário terão necessariamente de as ter em conta, concedendo-lhes a devida relevância operatória, sempre e na medida em que razoavelmente sejam susceptíveis de se conformarem e integrar princípios jurídicos próprios do direito tributário<sup>316</sup>.

Contudo, e aqui mais do que retirar razão aos referidos autores trata-se de evoluir a sua ciência, sintetizando-a com as perspectivas mais modernas, aquelas apontadas dimensões de singularidade jurídica não servirão, como eles concluíram, para isolar o direito tributário, mas para, na linha da actual doutrina tributária, prosseguir a sua plena integração na ordem jurídica global.

Assim, reconhecendo-se, psicanaliticamente, se se quiser, que efectivamente o direito tributário tem um vincada mas ineliminável influência daquelas características *pouco-jurídicas*, dar-se-á o decisivo passo para a sua plena juridificação, já que, dessa forma tornar-se-á possível, abertamente, introduzirem-se argumentos a elas atinentes no raciocínio lógico-discursivo da fundamentação judicativa, de modo a conferir-lhes a justa relevância.

---

ligada à emergência do princípio da legalidade tributária e, em geral, do cunho essencialmente defensivo que inicialmente lhe foi imprimido.

<sup>315</sup> No seu mais etimológico sentido, vindo do grego τεχνη (teknê) — "técnica, arte, ofício" ελογια (logia) — "estudo". Paradigmaticamente, afirmava Vítor Duarte Faveiro ("*Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*", I vol., *cit.*, p. 24), que o direito fiscal "vive, com a *Técnica Fiscal*, em comunhão integrada, e, constitutiva, por vezes, da verdadeira unidade."

<sup>316</sup> Para um elenco actual de princípios jurídicos eminentemente tributários, cfr. Glória Teixeira, "*Manual de Direito Fiscal*", *cit.*, pp. 49 e ss.

No âmbito operacional dessas características específicas da *justiça tributária* estarão, evidentemente, legitimados desvios aos juízos de justiça comum<sup>317</sup>. Contudo essa necessidade de considerações específicas de justiça, deverão restringir-se àquelas situações que efectiva e demonstradamente as justifiquem.

Ou seja, e ao contrário do que faziam os primitivos defensores da autonomia do direito tributário, embora se tenha que reconhecer aquelas especificidades, as mesmas não se poderão generalizar de modo a retirar-se a conclusão de que o direito tributário é uma espécie de bolha jurídica, onde qualquer pretensão fundada em considerações ou exigências de justiça estará por definição votada a soçobrar.

Antes, fora do restrito campo onde, demonstradamente, repete-se, aquela *justiça tributária* específica haja de operar (sendo certo que, ainda aí, há-de compatibilizar-se com critérios mais gerais de justiça), o conceito de justiça comum – entendendo-se por este aquele que é possível afirmar como estando subjacente à ordem jurídica no seu todo – há-de ter operatividade por meio da intervenção mediadora do princípio da justiça material consagrado no artigo 5.º/2 da Lei Geral Tributária. O que quer dizer, desde logo, que está o próprio legislador vinculado por esses princípios da justiça aqui chamada comum, como efectivamente o mesmo reconheceu, mediante consagração do referido princípio.

Expõe-se assim aquilo que se pode chamar de uma espécie de *dupla personalidade* do direito tributário, ou de complexo de Dr. Jeckyll e Mr. Hyde, em que ora segue os ditames da justiça comum ora se rege por regras próprias peculiares, por vezes em flagrante oposição ao senso daquela<sup>318</sup>.

Deste modo, e em suma, reconhece-se (diagnostica-se) a existência – e a necessidade - de desvios específicos do direito tributário aos critérios de justiça comuns da ordem jurídica em geral. Tais desvios serão justificados (e como tal *justos*) quando decorram, comprovadamente, de especificidades, como aquelas acima elencadas, a que o direito tributário não pode deixar de responder.

Todavia, e isto também deverá – com a mesma naturalidade e abertura – ser reconhecido, outros desvios ocorrerão que não se poderão justificar da mesma forma. E estes últimos desvios aos referidos critérios de justiça comuns, que porventura decorrerão daquelas outras especificidades do direito tributário abordadas em capítulos anteriores<sup>319</sup>, não poderão ser apresentados como decorrentes da específica natureza jurídica daquele. Com efeito, tais desvios até

---

<sup>317</sup> Nada de novo aqui é dito. O *favor laboris* do direito do Trabalho, ou o *in dubio pro reo* do direito Penal são igualmente critérios *especiais* ou *restritos* de justiça.

<sup>318</sup> A questão da tributação agravada dos rendimentos do trabalho em relação aos rendimentos do capital será, pensa-se, exemplo paradigmático disto mesmo.

<sup>319</sup> Cfr. *supra* III e V.

serão, em certo sentido, naturais; mas derivam não da sua dimensão jurídica (de Direito), mas da dimensão fáctica (de produto da acção do Homem, com a inevitável fraqueza inerente à condição de objecto de criação humana).

Aqui haverá então que dar a César o que é de César, apartando aqueles desvios próprios da específica natureza jurídica do direito tributário, daqueles outros que não podem colher essa justificação. Ou seja, e em suma, constatada numa dada situação concreta de aplicação de uma norma legal tributária, da qual derive tributação, uma interrupção ou desvio numa linha de força subjacente ao ordenamento jurídico (o mais das vezes consubstanciada num princípio jurídico), aquando da apreciação da *justificação* – ou não – de tal situação, não se poderá deixar de atender à especificidade axiológico-jurídica do direito tributário, se e na medida em que, nessa mesma concreta situação, estiver em causa aquela especificidade.

Tudo passará então por, na decisão de aplicação do direito ao caso, se demonstrar explicitamente e de forma argumentativamente fundada, a justificação ou não da tributação em litígio, ponderando-se se a compressão dos princípios da ordem jurídica global que no caso concretamente se verifique é tolerável (proporcional, adequada) em função dos princípios jurídicos próprios do direito tributário – sem ou contra os quais este deixaria de ser ele próprio – que o caso convoca.

## **5. A imprescindível ponderação das especificidades *a-jurídicas* do direito tributário, no quadro da aplicação do princípio da justiça material.**

As características próprias do direito tributário de que se vem falando, que o caracterizam e distinguem dos restantes ramos do Direito, em termos de no mesmo se convocarem especiais considerações de justiça material, ainda que meramente intuídas, terão estado, seguramente, na génese da consagração do princípio da justiça material na nossa Lei Geral Tributária.

Mas, para lá desse plano, por assim dizer, superficial, o fundar-se em tais especificidades a legitimação jurídica da vigência excepcional no campo do direito tributário de um princípio da justiça material como o consagrado no artigo 5.º/2 da Lei Geral Tributária, acarretará a conclusão de que serão essas mesmas especificidades a definir o sentido e os limites da aplicação do princípio em causa.

Daí que, ao pretender-se densificar o que seja esse princípio, de uma forma juridicamente aceitável e metodologicamente valiosa, não se poderá, como é bom de ver, em altura alguma desligar as conclusões a tirar dessas especiais circunstâncias que estão na sua génese. Efectivamente, sendo, sob uma perspectiva do ordenamento jurídico em geral, verdadeiramente excepcional a atendibilidade

em sede da decisão judicativa de considerações de justiça material nos termos permitidos/impostos pelo princípio correspondente consagrado no artigo 5.º/2 da Lei Geral Tributária, tal como o mesmo deve ser entendido, o alcance e a extensão dessa excepção devem ser limitados e preenchidos pelos próprios motivos que a justificam.

Não será, assim, juridicamente aceitável que se acolha o princípio da justiça material em apreço como um cheque em branco ao aplicador do Direito, redutor da Lei a mera recomendação de decisão e licenciador da generalização da equidade como critério decisório principal, nem, muito menos, que se permita que o mesmo se torne em mais um veículo de *objectivação ideológica*<sup>320</sup> da subjectividade do aplicador do direito, facultando-lhe a camuflagem de uma “ilusória objectividade”.

Antes, impõe-se que, na medida do possível, as soluções que pretendam fundar a sua legitimação no princípio em causa se reportem explicitamente e de forma objectiva àquelas concretas circunstâncias que o justificam e evidenciem as particulares distorções ao juízo normativo subjacente à Lei que as mesmas determinam, como pressuposto da sua admissibilidade. Tal será, entende-se, condição essencial para que seja possível constituir o princípio da justiça material do direito tributário numa ferramenta verdadeiramente operatória, útil e praticamente relevante.

Ou seja: se no âmbito do direito tributário se reúnem um conjunto de relevantes circunstâncias especialmente susceptíveis de influenciar ou condicionar a *normalidade* dos juízos de valor plasmados nas respectivas normas legais, em termos de justificar um desvio ao princípio geral da obediência do julgador à lei consagrado no artigo 8.º, número 2, do Código Civil, cada um desses concretos desvios que se pretendam levar a cabo dever-se-á, antes de mais, fundar na demonstração do condicionamento do juízo legislativo em prejuízo substancial de valores que, em regra, são pelo ordenamento jurídico tidos por prevaletentes.

Dito de outro modo, em cada situação concreta de aplicação do princípio da justiça material, dever-se-á demonstrar razoavelmente que o juízo valorativo subjacente à norma legal que ao caso caberia, em princípio, aplicar, postergador, de forma significativa, de um valor ou interesse juridicamente relevante que, de outra forma, face à globalidade do ordenamento jurídico, seria prevaletente em obediência a um princípio estruturante daquele, não só não foi apenas determinado por qualquer razão atendível derivada da natureza jurídica do direito tributário, mas ainda que foi efectivamente condicionado ou distorcido, nomeadamente, por algum ou alguns daqueles factores de crise que singularizam o direito tributário e que, justamente, acima se elencaram como sinais de aviso ou

---

<sup>320</sup> “o esquema sujeito-objecto conduz ... a um empoderamento do sujeito e da subjectividade, que se dissimula, transformando-se num objectivismo ideológico.” (Arthur Kaufmann, “*Filosofia do Direito*”, cit., p. 132.).

alertas para a possível necessidade de intervenção do princípio da justiça material<sup>321</sup>.

A ligação, nos termos preconizados, do princípio da justiça material às causas justificativas da sua excepção, que o legitimam enquanto tal, cumprirá então a dupla função de, por um lado, restringir o seu âmbito na medida devida, evitando excessos justicialistas inevitavelmente arbitrários, e, por outro, instituir firmes marcos miliários para orientação do aplicador do direito em tão sinuoso percurso, como será inquestionavelmente o da concretização casuística do conteúdo do princípio jurídico em causa.

## **6. Consequências jurídicas da aplicação do princípio da justiça material.**

A intervenção do princípio da justiça material, configurado nos termos que ora se sugerem, nos casos que o justifiquem, terá por regra como consequência directa o afastamento total ou parcial da aplicação de uma norma legal. Será esse, por assim dizer, o *modus operandi* do princípio jurídico em causa.

Com efeito, concluído o processo habitual de aplicação da norma legal impositiva da tributação aos factos juridicamente relevantes<sup>322</sup>, e demonstrada, nos termos que acima se aludiram, a incompatibilidade do resultado assim obtido com o princípio da justiça material, ter-se-á de concluir pela prevalência deste e, conseqüentemente, pela desaplicação, no caso concreto, da norma legal em questão.

A desaplicação em concreto de uma norma legal por força do princípio da justiça material aqui proposta, não deverá, em qualquer caso, ser vista como uma interferência no princípio da separação de poderes, antes pelo contrário, na medida em que a eficácia de tal decisão se restringe estritamente *inter partes*, sendo, rigorosamente, uma decisão individual e concreta, não tendo qualquer pretensão de produção de efeitos *erga omnes*, nem, muito menos, de dispor abstracta e genericamente sobre a matéria controvertida, contendo-se, por isso, manifestamente, no âmbito da função jurisdicional.

A operatividade do princípio da justiça material, em tais termos, não só não contenderá com aquele princípio da separação de poderes, como o reforçará, na medida em que se poderá dizer que a sua não intervenção, consubstanciada na obrigação de prolação por um órgão judicial de uma concreta decisão materialmente injusta é que integraria uma ilegítima intromissão do legislador na função judicial, que nos termos da Constituição da República Portuguesa consiste nuclearmente em “*administrar a justiça*”. Ou seja, a imposição de que, no caso

---

<sup>321</sup> Cfr. *supra* VIII.3.

<sup>322</sup> Cfr. *supra* VIII.2.b.

concreto o tribunal administre não a justiça, mas a injustiça, é que, quando muito, poderá ser vista como um desvio, uma compressão ou um afastamento do princípio da separação de poderes, e não o oposto.

Entendido nos termos propostos, o princípio da justiça material não terá, então, como objectivo uma sindicância abstracta de normas legais, declarando-as conforme ou desconformes ao seu conteúdo preceptivo, mas uma concreta e específica aplicação daquelas. Ou seja, o resultado da intervenção do princípio da justiça material não será a “*declaração de injustiça*” de uma norma legal, mas o seu aperfeiçoamento, mediante a remoção *cirúrgica* de um concreto resultado injusto que a sua aplicação poderia implicar.

A compreensão do sentido e alcance desta característica do princípio jurídico em causa é essencial, impedindo, designadamente, o julgador de assumir o papel de um legislador alternativo e reconduzindo-o ao seu legítimo papel de julgar, focando-o na concreta situação *sub iudice*, e não na imensidão de variáveis que a normação abstracta convoca. Com efeito, e para além do mais, a aceitação do princípio da justiça material como um princípio interveniente unicamente no plano da concreta decisão judicativa (e portanto no pleno exercício da função jurisdicional), restringe, na medida do possível o juízo valorativo inerente à sua aplicação ao plano estritamente jurídico, apartando-o das considerações de índole política inevitavelmente inerentes à normação tributária.

Aqui se evidencia, uma vez mais, aquela especial relação entre o princípio da legalidade e o princípio da justiça material. Se o primeiro é, consabidamente, uma norma sobre normação, o segundo será uma norma sobre aplicação de normas. Ou, vistas as coisas numa outra perspectiva, ambos serão normas sobre normas, dirigindo-se o princípio da legalidade ao momento abstracto da criação normativa (impondo à norma a forma de lei), e o princípio da justiça material ao momento da concreta realização normativa<sup>323</sup> (impondo-lhe o resultado *justo*), reportando-se, ambos, a planos distintos mas complementares e inseparáveis do processo de realização do Direito.

Não se diga, por fim, que a admissão da intervenção do princípio da justiça material nos termos ora expostos cria uma incoerência no sistema, na medida em que quando a desaplicação de uma norma legal se dá por força da intervenção dos mecanismos de fiscalização de constitucionalidade há um procedimento próprio de controlo que culmina numa decisão de um tribunal especial – o Tribunal Constitucional – procedimento esse obviamente inaplicável quando essa mesma consequência – a desaplicação de uma norma legal – se dê por força da intervenção do princípio da justiça material.

---

<sup>323</sup> “A norma necessita permanentemente da decisão para poder ter eficácia enquanto norma, e por seu lado a decisão precisa da norma ou de um princípio, para poder pretender ter validade” (Arthur Kaufmann, “*Filosofia do Direito*”, *cit.*, p. 183).

É que, como é bom de ver, a questão da constitucionalidade das normas legais – transversal a todo o ordenamento jurídico – assume o carácter de um relevante interesse público, que tem o seu zénite na possibilidade de declaração de inconstitucionalidade com força obrigatória geral. Já a questão da desconformidade concreta da aplicação de uma norma legal da qual resulte a tributação com o princípio da justiça material, em especial pelo seu carácter inerentemente específico e episódico, não assumirá aquela relevância pública que justificaria uma analogia de procedimentos, não se verificando deste modo qualquer incoerência sistemática.

Posto isto, nos casos em que a norma legal totalmente desaplicada integre uma relação de especialidade ou subsidiariedade com uma outra norma legal de carácter mais geral, o afastamento da primeira levará à reposição da abrangência da segunda, que deverá nesse caso ser aplicada, estando, evidentemente, o resultado da aplicação desta segunda norma sujeito, nos mesmos termos, à verificação da sua não contraditoriedade com o princípio da justiça material.

Já quando a desaplicação por inteiro de uma norma por força do princípio da justiça material não convocar a aplicação de uma outra norma legal de carácter mais geral, criar-se-á uma lacuna, que haverá que ser colmatada, por intervenção, nos termos gerais das regras da integração analógica<sup>324</sup>.

Poder-se-á ainda dar o caso de a norma legal concretamente desaplicada por força da intervenção do princípio da justiça material não carecer de uma desaplicação total, mas meramente parcial, de uma sua parte ou segmento. Nestes casos, proceder-se-á, *mutatis mutandis*, conforme vem de se expor, ou seja, se a norma, expurgada do segmento patogénico mantiver um sentido jurídico susceptível de regular a situação *sub iudice*, dever-se-á aplicar *qua tale*; se a ablação operada pela intervenção do princípio da justiça material destituir a norma intervencionada de sentido, deverá a mesma ser integrada, nos termos das regras relativas à analogia<sup>325</sup>.

## 7. Síntese conclusiva.

Desde os tempos mais remotos em que se conceptualizaram questões relativas à problemática da justiça, que esta tem sido concebida como uma forma

---

<sup>324</sup> Cfr. *supra* VIII.2.d.

<sup>325</sup> A posição sustentada tem subjacente o entendimento, que se subscreve, de que a chamada interpretação correctiva tem, pelo menos, um momento eminentemente analógico, se é que não é mesmo essa a sua natureza na íntegra. Em todo o caso, a intervenção do princípio da justiça material nos termos sugeridos afasta-se daquele tipo de interpretação – para quem a aceite – na medida em que nela a *correção* da norma interpretada deriva do próprio processo interpretativo (da aplicação das regras próprias deste), as quais são, evidentemente, distintas das implicadas pela intervenção daquele princípio que aqui nos ocupa.

de resolução de uma relação de tensão ou conflito entre dois pólos<sup>326</sup>, entendendo-se actualmente que estes pólos são integrados por valores jurídicos<sup>327</sup> que, em cada concreta decisão judicativa serão afirmados e reforçados, por um lado, ou limitados e comprimidos, por outro.

Neste contexto, como momento prévio à formulação do juízo próprio do princípio da justiça material, deverá o aplicador do direito, perante uma situação de tributação que, *prima facie*, se afigure contrária àquele, identificar, com a precisão possível, os valores ou grupos de valores jurídicos que na situação jurídica *sub iudice* se corporizam nas posições jurídicas das partes (Administração Tributária e contribuinte) e se confrontam e, concretamente, qual ou quais são reforçados e reafirmados e qual ou quais são limitados ou comprimidos pela decisão em conformidade com a normação legal devidamente interpretada, bem como o grau de limitação ou compressão dos valores preteridos.

Seguidamente, dever-se-á validar a resolução do conflito valorativo no sentido da tributação assim delineado, resultante da lei tributária previamente interpretada, face aos critérios de justiça extraíveis do ordenamento jurídico no seu todo. Ou seja, dever-se-ão identificar no quadro global do sistema jurídico situações que possuam uma semelhança relacionável de resolução de conflitos valorativos análogos, e verificar se a solução resultante da normação legal tributária é, ou não, coerente com esses critérios de justiça subjacentes e transversais ao ordenamento jurídico – os seus princípios.

Por fim, no caso de ser detectada uma disparidade significativa entre o critério ou critérios gerais de justiça da ordem jurídica global relativamente à matéria em causa, e o critério legal decorrente da norma legal tributária em aplicação, dever-se-á apurar se tal divergência se justifica, razoavelmente, em função de qualquer especificidade regulatória da relação jurídica tributária, designadamente tendo em conta algumas das circunstâncias que acima se elencaram, ou não, identificando-se igualmente, na medida do possível, qual ou quais as possíveis fontes do patológico desvio normativo decorrente da lei aplicanda.

---

<sup>326</sup> Para o compreender basta atentar na concepção aristotélica da justiça como um *meio-termo* e, antes dele, na onnipresença figurativa da balança, como símbolo (ou integrante do símbolo) da Justiça. Aliás, esse sentido da justiça como algo que intervém no *meio* (de um conflito, um diferendo, uma contenda), sendo certo que o conceito de *meio* pressupõe, necessariamente a existência de, pelo menos, duas extremidades ou pólos, ainda hoje transparece na semântica de algumas línguas modernas. Assim, por exemplo, em francês, a palavra que significa resolver ou dirimir, uma questão ou um litígio é *trancher*, que literalmente quer dizer cortar.

<sup>327</sup> Um valor jurídico, nas palavras de Orlando de Carvalho, será “...um potencial performativo que, pela sua racionalidade e universalidade (fruto da sua verosimilhança e credibilidade), ganha uma carga afectiva e intelectual que lhe permite mobilizar e conformar as condutas humanas” (“*Ius – Quod Iustum?*”, *cit.*, p.8.).

No caso de a conclusão ser negativa, isto é, de as especificidades próprias de natureza jurídico-tributária não justificarem a divergência da valoração efectuada pela norma legal da qual decorre a tributação, deverá a aplicação desta ao caso concreto ser afastada.

Pode assim dizer-se que, perante uma situação concreta de tributação, devidamente configurado o conflito de direitos ou interesses juridicamente protegidos e reportado aos valores jurídicos que, em última análise, enformam e justificam aqueles direitos ou interesses, o princípio da justiça material operará demonstrada que seja a incoerente contraditoriedade do sentido valorativo da norma legal tributária aplicável, da qual resulta a tributação, com o sentido valorativo da ordem jurídica global, em função do respectivo critério imanente de ordenação axiológica (um princípio jurídico), assumido como critério de justiça.

Será esta, então, a justiça pretendida pelo específico princípio da justiça material em direito tributário – a justiça de o contribuinte não ser, enquanto tal, objecto de um critério de justiça desnecessariamente (injustificadamente) distinto daqueles que vigoram na generalidade do ordenamento jurídico<sup>328</sup>.

A concluir, e em síntese, poder-se-á afirmar que o princípio da justiça material prescreve que **a tributação resultante de uma aplicação da lei fiscal não pode ocorrer preterindo princípios gerais ou específicos do ordenamento jurídico que, por exigências de coerência postuladas por este, devam em concreto prevalecer.**

---

<sup>328</sup> Como refere Michel Bouvier, *op cit*, p. 172, “L’évolution qui se dessine aujourd’hui de manière de plus en plus nette, va au contraire dans le sens de l’affirmation d’un véritable droit fiscal, on veut dire par là certes, un droit qui «a ses catégories et sa logique propre» mais encore un droit qui participe de plus en plus étroitement des grands principes caractérisant l’ordre juridique.” E mais adiante: “Cette «juridicisation» représente, sans aucune doute, un facteur déterminant d’amélioration de la qualité des rapports entre contribuables et administration fiscale.”

## X. Epílogo e conclusões.

O reconhecimento do princípio da justiça material como um dos princípios estruturantes do direito tributário, nos termos que agora se termina de expor, será, com certeza, um processo paulatino e gradual, guiado pela progressiva consciencialização da sua necessidade prática e pelo enquadramento doutrinal das respostas a tal necessidade, não pretendendo o presente trabalho mais do que dirigir os olhares nessa direcção, por forma a contribuir com um pequeno impulso para o desencadear de tal processo.

Não será esse, porém, um trajecto linear nem, muito menos, isento de obstáculos, na medida em que a consagração operacional do princípio em causa contende, desde logo, com os próprios alicerces da herança positivista encarnada no método lógico-subsuntivo de aplicação do direito, e, conseqüentemente, implica abdicar do desresponsabilizante conforto que o entendimento tradicional do princípio da obediência do julgador à lei, que aquele postula, proporciona ao aplicador do direito. Ouvir-se-á assim seguramente que a adopção plena do princípio aqui em causa abrirá um foco incontrolado de insegurança jurídica, derivado da subjectividade desabrida que o mesmo licenciará, desprezando-se, de forma literalmente contrafáctica, que tal subjectivismo (ineliminável) já campeia na clandestinidade dispersa das decisões judicativas, de forma desregulada e não assumida, e nos procedimentos de aplicação de cláusulas anti-abuso e de fixação de matéria tributável por métodos indirectos, de forma legalizada mas, substancialmente descontrolada<sup>329</sup>.

Para além disso, e já no que diz respeito a circunstâncias específicas do direito tributário, das brumas da memória erguer-se-ão, inevitavelmente, os espectros das teorias *financistas* daquele, reminiscentes da ideológica prevalência de um *interesse de Estado* a-jurídico (ou para-jurídico) no âmbito fiscal, fundado nas sacrossantas necessidades de financiamento daquele, que não poderão ser estorvadas por minudências jurídicas, ignorando-se, descuidada ou propositadamente, que numa sociedade democrática moderna e organizada segundo o princípio do Estado de direito material “há que adequar as despesas públicas às receitas que se podem obter com justiça...”<sup>330</sup>.

A tudo isto, porém, poderá o direito tributário que, genuinamente, se quer Direito, contrapor que apenas pela sua plena conformação segundo a ideia de Justiça – e de acordo com os princípios jurídicos a ela relativos – se poderá verdadeiramente constituir como um sólido referente da solidariedade que, hodiernamente, se pretende fundadora do dever fundamental de pagar impostos.

---

<sup>329</sup> Em função de entendimentos formais da chamada discricionariedade técnica.

<sup>330</sup> Diogo Leite de Campos (“*Interpretação das Normas Fiscais*”, *cit.*, p. 23).

É que a mudança de paradigma, ainda rudimentarmente encetada, da tributação como uma mera relação de força, de manifestação de uma inoponível potestade soberana, com o conseqüente fomento – e até legitimação – da resistência do sujeito passivo, para uma expressão da solidariedade entre iguais reflectida e realizada na contribuição para a satisfação das necessidades relativas ao bem comum<sup>331</sup>, apenas ocorrerá e perdurará se e na medida em que se realize no quadro de uma ordenação estruturada de acordo com a ideia de Justiça.

Desta forma, a consolidação do processo de juridificação do direito tributário, que passará incontornavelmente, crê-se, pela reedificação do princípio da legalidade fiscal, será imprescindível para a plena realização daquele enquanto Direito, incluindo a sua vertente mais marcadamente económico-financeira, na medida em que, propiciando a adesão do dever de pagar impostos ao foro interno de cada membro da comunidade, contribuirá, inequivocamente, para elevar as taxas de cumprimento daquele referido dever e para, correspondentemente, diminuir os níveis de evasão e elisão fiscal<sup>332</sup>.

Neste grande esquema das coisas, mais não integrará que uma pequena (mas esperançadamente significativa) parte a consagração efectiva do princípio da justiça material ora propugnada, em ordem ao que se formulam as seguintes conclusões:

#### I.

A contemplação da evolução histórico-cultural da questão da Justiça evidencia a sua persistência enquanto problema de valoração, associado a uma série de respostas historicamente contingentes assentes naquela ideia como síntese unificadora de sentido, bem como a existência de dois níveis de operatividade de tal problema – o nível da norma abstracta e o nível da sua aplicação concreta – e, a relevância problematológica não só do fim como da forma.

#### II.

O direito tributário deverá, essencialmente, ser entendido como a regulação do *ius tributandi* do Estado, assentando a sua autonomia numa série de especificidades que o tornam único no quadro da globalidade do ordenamento jurídico.

---

<sup>331</sup> “... l'impôt, dès ces origines, s'est nourri de deux types de représentations opposeés mais parvenant néanmoins a coexister ensembles: l'une le voyant comme *instrument de submission*, l'autre comme symbole et même *moyen de la solidarité* du groupe social”, Michel Bouvier, “*Introduction au droit fiscal et a la theorie de l'impôt*”, *cit.*, p. 215.

<sup>332</sup> Como já em finais do século passado referia A.L. Sousa Franco, “... a ideia de justiça fiscal deve de alguma forma ter prioridade sobre qualquer outra: até (que mais não fosse) porque ela condiciona a própria eficiência e rendimento do sistema, na medida em que uma distribuição injusta estimulará a fraude e evasão fiscais e distorcerá comportamentos.” (“*Finanças Públicas e Direito Financeiro*”, *cit.*, p. 177).

### III.

A justiça material é um valor jurídico com relevância e conteúdo próprios, podendo definir-se sinteticamente como a justiça individual e concreta (por oposição à justiça formal [legal], geral e abstracta). Por força da sua particular configuração, o valor da justiça material está numa relação de permanente tensão com o princípio da segurança jurídica, que no ordenamento jurídico em geral prevalecerá, em regra, sobre aquele, por força do princípio da obediência do julgador à lei, consagrado no artigo 8.º/2 do Código Civil, interpretado actualisticamente à luz da Constituição da República Portuguesa e do sistema de controlo da conformidade das leis com aquela.

### IV.

O direito tributário apresenta-se como uma área com vários pontos críticos em que a concordância prática entre os valores da justiça material e da segurança jurídica operada genericamente na ordem jurídica nos termos apontados, se vê seriamente comprometida, fazendo perigar o próprio núcleo essencial daquele valor. Tais circunstâncias, aliadas ao sentido muito específico do valor da segurança jurídica em direito fiscal, impõem a reformulação dos termos daquela concordância, do que é exemplo paradigmático o instituto das cláusulas anti-abuso.

### V.

Não obstante ter já mais de 10 anos de vigência, o princípio da justiça material tem sido objecto de muito pouca atenção quer da doutrina quer da jurisprudência, sendo ainda assim de assinalar a posição de três autores e um conjunto de arestos nos quais matérias relevantes para a compreensão de tal princípio têm sido, directa ou indirectamente, a floradas, e de cujo estudo é desde logo possível concluir que quer na doutrina quer na jurisprudência nacionais, se admitiu e caucionou já – com fundamento em considerações de justiça e fora dos mecanismos de fiscalização da constitucionalidade das leis – a desaplicação em concreto de normas legais tributárias, que, de acordo com a respectiva interpretação nos termos da lei, inequivocamente assumam a pretensão de aplicabilidade ao caso *sub iudice*.

### VI.

Da análise do enquadramento legal da consagração do princípio da justiça material na Lei Geral Tributária é possível concluir que se a questão jurídica a resolver for de natureza procedimental, processual ou interpretativa da lei fiscal, ou disser respeito a questões de direito penal ou contraordenacional tributário, não será caso de aplicação do princípio da justiça material.

## VII.

Mais é possível, nos mesmos termos, concluir que o princípio da justiça material deve ser tido como um dos princípios estruturantes do nosso direito tributário, juntamente com os princípios da generalidade, da igualdade e da legalidade, que a sua densificação e sentido estarão fortemente condicionados pelo princípio da legalidade fiscal, e que o mesmo deverá ser configurado como uma exceção à norma geral do artigo 8.º/2 do Código Civil.

## VIII.

Por força, essencialmente, do diferente sentido que o princípio da obediência à lei assume relativamente à função administrativa e à função jurisdicional, o princípio da justiça material deve ser entendido como um princípio de aplicação exclusivamente jurisdicional, cabendo ao contribuinte prejudicado pelo resultado *injusto* da aplicação da lei fiscal o ónus de, em juízo, pedir que seja reconhecida a violação daquele segundo princípio, com as respectivas consequências.

## IX.

Atenta a sua própria razão de ser, o princípio da justiça material intervém no momento da concreta aplicação do direito, ou seja, após a determinação nos termos gerais, por meio da interpretação jurídica, do sentido e alcance da norma legal aplicável ao caso, e apenas se não se verificar (ou na medida em que não se verifique) qualquer lacuna ou inconstitucionalidade.

## X.

O princípio da justiça material, em função do seu concreto posicionamento no âmbito do direito tributário, deverá ser entendido num sentido estritamente negativo, ou seja, de afastar a tributação que, resultando embora da lei, se demonstre materialmente *injusta*, e não já no (sentido positivo) de impor a tributação que, não resultando da lei, se possa demonstrar materialmente *justa*, funcionando, portanto, como uma exceção ao direito de tributar decorrente da lei, pelo que, nos termos do artigo 342.º/2 do Código Civil, o ónus da prova dos factos que sustentem a sua aplicação cabe à parte que o invocar, ou seja, ao contribuinte.

## XI.

Devidamente enquadrada numa normatividade integrada pela coexistência de regras e princípios, a consagração do princípio da justiça material nos termos levados a cabo pelo artigo 5.º/2 da Lei Geral Tributária, permite, no âmbito da respectiva aplicação, reformular a tradicional ponderação do valor jurídico relativo daquelas, facultando a estes um terreno profícuo à sua adequada realização,

sempre que tal se imponha de acordo com a ponderação de um critério de justiça sistematicamente fundado.

## XII.

No quadro de tal ponderação deverão intervir, explicitamente e no mesmo pé, os princípios gerais do sistema e as especificidades jurídicas próprias do direito tributário, não se ignorando, ao mesmo tempo, o potencial disruptivo das especificidades *a-jurídicas* do mesmo.

## XIII.

O efeito jurídico típico da aplicação do princípio da justiça material traduzir-se-á directamente no afastamento total ou parcial da aplicação de uma norma legal da qual resulte tributação materialmente injusta.

## XIV.

**A tributação resultante de uma aplicação da lei fiscal ter-se-á por materialmente injusta quando da sua imposição decorrer a preterição de princípios gerais ou específicos do ordenamento jurídico que, por exigências de coerência postuladas por este, devam em concreto prevalecer.**

## **Bibliografia citada.\***

- Ana Paula Dourado, *“O Princípio da Legalidade Fiscal. Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação”*, Almedina, 2007.
- Aníbal Almeida, *“Estudos de Direito Tributário”*, Almedina, 1996.
- António Braz Teixeira, *“Princípios de Direito Fiscal”*, vol. I., 3.ª Edição, Almedina, 1992.
- António Carvalho Martins, *“Simulação na Lei Geral Tributária e Pressupostos do Tributo”*, Coimbra Editora, 2006.
- A. Castanheira Neves, *“Coordenadas de um Reflexão Sobre o Problema Universal do Direito”*, in Estudos em Homenagem à Professora Doutora Isabel de Magalhães Colaço, vol. II, Almedina, 2002.
- A.L. Sousa Franco, *“Finanças Públicas e Direito Financeiro”*, 4.ª Edição, vol. II, Almedina, 1992.
- Arthur Kaufmann, *“Filosofia do Direito”*, 3.ª Edição, Fundação Calouste Gulbenkian, 2009.
- Carlos Alberto da Mota Pinto, *“Teoria Geral do Direito Civil”*, 3.ª Edição, Coimbra Editora, 1990
- Carlos Pamplona Corte-Real, *“A reforma fiscal e a inerente dignificação científica do Direito Fiscal”*, in Colóquio Sobre o Sistema Fiscal, CEF, DGCI, 1984.
- Cecília Xavier *“A proibição da aplicação analógica da lei fiscal no âmbito do Estado Social de Direito”*, Almedina, 2006.
- Charles Adams, *“For Good and Evil - The Impact of Taxes on the Course of Civilizations”*, 2nd Ed., Madison Books, 2001.
- D. Freitas do Amaral, *“O Princípio da Justiça no Artigo 266.º da Constituição”*, in Estudos em homenagem ao Professor Doutor Rogério Soares, Boletim da Faculdade de Direito, Studia Jurídica 61, Coimbra Editora, 2001.
- D. Freitas do Amaral *“Manual de Introdução ao Direito”*, vol. I, Almedina, 2004.
- D. Freitas do Amaral, João Caupers, João Martins Claro, João Raposo, Maria da Glória Dias Garcia, Pedro Siza Vieira, Vasco Pereira da Silva, *“Código do Procedimento Administrativo – Anotado”*, 3.ª Edição, Almedina 1999.
- Diogo Leite de Campos, *“A arbitragem em Direito Tributário”*, in Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Professor Doutor António de Sousa Franco, vol. I, Coimbra Editora, 2006.
- Diogo Leite de Campos, Mônica H.N. Leite de Campos, *“Direito Tributário”*, 2.ª Edição, Del Rey, Belo Horizonte, 2002.
- Diogo Leite de Campos, *“Interpretação das Normas Fiscais”*, in Problemas Fundamentais do Direito Tributário, Vislis Editores, 1999.
- Diogo Leite de Campos, Benjamim Rodrigues, Jorge Lopes de Sousa, *“Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada”*, 3.ª Edição, Vislis Editores, 2003.
- Duncan Bentley, *“Taxpayers’ Rights: Theory, Origin and Implementation”*, Kluwer, Series on International Taxation, 31, 2007.

- Ernesto Lejeune Valcárcel, "*Princípio Constitucional de Igualdade Tributária*", in *Seis Estudos Sobre Direito Constitucional e Internacional Tributário*, Editorial de Direito Financero, Editoriais de Direito Unidas, Madrid, 1980.
- Eusebio González Garcia, "*Princípio de Legalidade Tributária en la Constitución de 1978*", in *Seis Estudos Sobre Direito Constitucional e Internacional Tributário*, Editorial de Direito Financero, Editoriais de Direito Unidas, Madrid, 1980.
- Ferraz Júnior, "*Ars Judicandi e Senso de Justiça*", in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor António Castanheira Neves*, *Studia Iuridica* 90 – *Ars Iudicandi*, vol I, Coimbra Editora, 2008.
- Glória Teixeira, "*Manual de Direito Fiscal*", Almedina, 2008.
- Glória Teixeira, "*As organizações não-governamentais: algumas considerações jurídico-fiscais*", in *Estudos em Comemoração dos cinco anos (1995-2000) da Faculdade de Direito da Universidade do Porto*, Coimbra Editora, 2001
- Gonçalo Anastácio, "*Concorrência Fiscal na União Europeia*", in *Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Professor Doutor António de Sousa Franco*, vol. II, Coimbra Editora, 2006.
- Gospic K., Mohlin E., Fransson P., Petrovic P., Johannesson M., et al. 2011 "*Limbic Justice - Amygdala Involvement in Immediate Rejection in the Ultimatum Game*". *PLoS Biol* 9(5): e1001054; (<http://www.plosbiology.org/article/info:doi/10.1371/journal.pbio.1001054>).
- Gustavo Campos, "*Capacidade contributiva como medida da igualdade e proporcionalidade fiscais*", in *Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, 2007.
- Gustavo Lopes Courinha "*A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário*", Almedina, 2004.
- Heinrich Ewald Horster, "*A Parte Geral do Código Civil Português – Teoria Geral do Direito Civil*", Almedina, 1992
- J. Baptista Machado, "*Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*", 4ª Reimpressão, Almedina, 1990.
- João Ricardo Catarino, "*Para uma teoria política do tributo*", *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, 184, C.E.F., 1999.
- João Taborda Gama, "*O que é de César: Impostos e Cobradores no Novo Testamento (Antologia)*", in *Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Professor Doutor António de Sousa Franco*, vol. II, Coimbra Editora, 2006.
- Joaquim Freitas da Rocha, "*Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos – Esboço de uma Teoria Analítica da Ordenação Normativa*", Coimbra Editora, 2008.
- Joaquim Freitas da Rocha, "*Lições de Procedimento e Processo Tributário*", 2.ª Edição, Coimbra Editora, 2008.
- Jorge Miranda, Rui Medeiros, "*Constituição Portuguesa Anotada*", Tomo III, Coimbra Editora, 2007.
- José Allen de Sousa Machado Fontes, "*Súmula de uma leitura do conceito de justiça no Livro V da Ética Nicomaqueia de Aristóteles*", in *Ab Uno Ad Omnes*, 75 anos da Coimbra Editora, Coimbra Editora, 1998.

- José Carlos Vieira de Andrade (*“Os direitos fundamentais na Constituição portuguesa de 1976”*, Almedina, 1990).
- J. Casalta Nabais, *“A Constituição Fiscal Portuguesa e alguns dos seus desafios”*, in Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Armando M. Marques Guedes, Coimbra Editora, 2004.
- J. Casalta Nabais, *“A Soberania Fiscal no actual quadro de internacionalização, integração e globalização económicas”*, in Estudos em Homenagem ao Professor Doutor André Gonçalves Pereira, Coimbra Editora, 2006.
- J. Casalta Nabais, *“Estudos de Direito Fiscal”*, vol. I, Almedina, 2005.
- J. Casalta Nabais, *“Estudos de Direito Fiscal”*, vol. II, Almedina, 2008.
- J. Casalta Nabais, *“Direito Fiscal”*, 4.ª Edição, Almedina, 2006.
- J.J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, *“Constituição da República Portuguesa Anotada”*, 4.ª Edição Revista, vol. I, Coimbra Editora, 2007.
- J.J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, *“Constituição da República Portuguesa Anotada”*, 4.ª Edição Revista, vol. II, Coimbra Editora, 2010.
- J.J. Gomes Canotilho, *“Direito Constitucional”*, 7.ª Edição, Almedina, 2003.
- J.J. Teixeira Ribeiro, *“Lições de Finanças Públicas”*, 4.ª Edição, Coimbra Editora, 1991, p. 217.
- J.L. Saldanha Sanches, *“A quantificação da obrigação tributária”*, 2.ª Edição, Lex, Lisboa, 2000.
- J.L. Saldanha Sanches, *“Justiça Fiscal”*, FFMS, Lisboa, 2010.
- J.L. Saldanha Sanches, *“Princípios do Contencioso Tributário”*, Fragmentos, Lisboa, 1987.
- J.L. Saldanha Sanches, *“O ónus da prova no processo fiscal”*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal 151, CEF, 1987.
- J.L. Saldanha Sanches, *“Manual de Direito Fiscal”*, 3.ª Edição, Coimbra Editora, 2007.
- J.L. Saldanha Sanches, *“A interpretação da lei fiscal e o abuso de direito”*, in Fisco, 74/75, 1996.
- José de Oliveira Ascensão, *“O Direito, Introdução e Teoria Geral”*, 13.ª Edição Refundida, Almedina, 2005.
- J. Pedro Carvalho, *“Justiça material e Direito Tributário”* in Os 10 Anos de Investigação do CIJE – Estudos Jurídico-Económicos, Almedina, 2010.
- Karl Larenz, *“Metodologia da Ciência do Direito”*, 2.ª Edição, Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.
- M. Fernanda Palma, em *“Constitucionalidade e justiça: novos desafios para a justiça constitucional”*, in Themis, ano 1, nº 1, 2000.
- Marie Claire Amouretti, Françoise Ruzé, *“O Mundo Grego Antigo”*, Publicações Dom Quixote, 1993.
- Michel Bouvier, *“Introduction au droit fiscal et a la theorie de l’impôt”*, 2eme Ed., L.G.D.J., 1998.
- Nuno de Sá Gomes, *“Manual de Direito Fiscal”*, 12.ª Edição, Rei do Livros, 2003.

- Orlando de Carvalho, "*Ius – Quod Iustum?*", Boletim da Faculdade de Direito LXXII, Universidade de Coimbra, 1996.
- Paulo Ferreira da Cunha, "*Princípios de Direito*", Res Editora Ld.<sup>a</sup>, Porto, 1993.
- Paulo Ferreira da Cunha, "*Do Direito Natural Positivo*", in Estudos em homenagem à Professora Doutora Isabel de Magalhães Colaço, vol. II, Almedina, 2002.
- R. Ehrardt Soares, "*Princípio da Legalidade e Administração Constitutiva*", in Boletim da Faculdade de Direito vol. LVII, Universidade de Coimbra, 1981.
- Santos Botelho, Pires Esteves, Cândido Pinho, "*Código do Procedimento Administrativo – Anotado, Comentado, Jurisprudência*", 3.<sup>a</sup> Edição, Almedina, 1996.
- Sebastião Cruz, "*Ius.Derectum (Directum)*", 7.<sup>a</sup> Ed. (*Fac-Simile Escolar*), Coimbra, 1986.
- Sérgio Vasques, "*O Princípio da Igualdade Tributária*", Almedina, 2008.
- Sérgio Vasques, "*Remédios Secretos e Especialidades Farmacêuticas*", in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 413., 2004.
- Soares Martinez, "*Direito Fiscal*", 7.<sup>a</sup> Edição, Almedina, 1993.
- Vasco António Branco Guimarães, "*A estrutura da obrigação de imposto e os princípios constitucionais da legalidade, segurança jurídica e protecção da confiança*", in Estudos em Homenagem à Dr.<sup>a</sup> Maria de Lourdes Órfão de Matos Correia e Vale, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* (171), CEF, 1995.
- Vítor Duarte Faveiro, "*Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*", I vol., Coimbra Editora, 1984.
- Vítor Duarte Faveiro, "*Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*", II vol., Coimbra Editora, 1986.
- Walter Schick, "*La Obligacion de las Autoridades Fiscales de Recaudar los Impuestos*", in *Seis Estudios Sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Editorial de Derecho Financero, Editoriales de Derecho Unidas, Madrid, 1980.

\*Todos os acórdãos citados sem indicação de publicação encontram-se disponíveis para consulta na página electrónica [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

## Índice:

- I. Introdução
- II. Algumas notas sobre a ideia de Justiça.
  1. A segmentação do *jurídico*.
  2. O *jurídico* na Grécia antiga.
  3. O *jurídico* na Roma antiga.
  4. Síntese da evolução greco-romana da ideia de Justiça.
  5. Considerações complementares.
- III. O direito Tributário como ramo autónomo do Direito.
  1. Perspectiva sobre a autonomia do direito tributário.
  2. O direito tributário como regulação do *ius tributandi* do Estado.
  3. Algumas especificidades relevantes do direito tributário.
    - a. A desigualdade como paradigma;
    - b. O direito tributário como um *direito-crise*;
    - c. A proeminência do princípio da legalidade;
- IV. A questão da justiça material em geral.
  1. A justiça material.
  2. A segurança jurídica.
  3. O princípio da obediência do julgador à lei.
  4. Justiça material e constitucionalidade.
- V. A questão da justiça material no direito tributário.
  1. Pontos críticos.
    - a. A estrutura da relação jurídica tributária.
    - b. Um legislador *interessado*.
    - c. A especial carência de flexibilidade.
    - d. A especial rigidez normativa.
  2. A segurança jurídica no direito tributário.
  3. As cláusulas antiabuso.
- VI. O princípio da justiça material em direito tributário. Enquadramento doutrinal e jurisprudencial.

1. Panorama doutrinal.
2. Panorama jurisprudencial.
3. Súmula.

VII. O princípio da justiça material em direito tributário (cont.). Notas sobre o enquadramento legal.

1. O princípio da justiça material como um dos princípios fundamentais do direito tributário.
2. O princípio da justiça material como contra-pólo do princípio da legalidade tributária.
3. O princípio da justiça material como exceção ao princípio da obediência do julgador à lei.
4. O princípio da justiça material como um princípio substantivo e não procedimental.
5. O princípio da justiça material como um princípio substantivo, e não processual.
6. O princípio da justiça material como um princípio substantivo, e não um cânone da interpretação da lei tributária.
7. O princípio da justiça material como um princípio alheio ao direito sancionatório.

VIII. O princípio da justiça material em direito tributário (cont.). Apontamentos metodológicos.

1. O princípio da justiça material como um princípio de aplicação exclusivamente jurisdicional.
2. O princípio da justiça material e a aplicação concreta do Direito.
  - a. A fixação da matéria de facto relevante.
  - b. A interpretação jurídica.
  - c. A verificação da constitucionalidade das normas legais a aplicar.
  - d. A integração de lacunas.
3. Apoios metodológicos (*Red flags*).

IX. O princípio da justiça material em direito tributário (final). Esboço do respectivo conteúdo normativo.

1. Normas, regras e princípios jurídicos.
2. O princípio da justiça material como um princípio de sentido estritamente negativo. Ónus da prova.
3. O princípio da justiça material como um princípio eminentemente sistemático.

4. A imprescindível ponderação das especificidades *jurídicas* do direito tributário, no quadro da aplicação do princípio da justiça material.
5. A imprescindível ponderação das especificidades *a-jurídicas* do direito tributário, no quadro da aplicação do princípio da justiça material.
6. Consequências jurídicas da aplicação do princípio da justiça material.
7. Síntese conclusiva.

X. Epílogo e conclusões.

Bibliografia citada.

Índice