

## **A PEDRA FILOSOFAL FISCAL DA METODOLOGIA E DO MÉTODO EM DIREITO FISCAL**

**Rita Calçada Pires**

### **ESQUEMA**

#### **PALAVRAS INICIAIS**

#### **I. ESQUEMAS CONCEITUAIS E DOGMÁTICOS DO DIREITO FISCAL. A ENVOLVENTE METODOLÓGICA: METODOLOGIA E MÉTODO GLOBALMENTE CONSIDERADOS**

1. O significado e a relevância da Metodologia Jurídica, em especial no direito fiscal
2. Objectivo do presente estudo: o que se pretende demonstrar
3. O passo da autonomia substancial do direito fiscal
4. A opção metodológica básica: o método sincrético face ao método unitário
  - 4.1. A visão integrada de Griziotti e o seu método sincrético
  - 4.2. A reacção da pureza metodológica e o seu método unitário
  - 4.3 Do sincretismo adaptado ou do unitarismo finalístico, a opção metodológica conciliadora

#### **II. A PERSONALIDADE PRÓPRIA DO DIREITO FISCAL. A ESPECIALIDADE METODOLÓGICA FISCAL**

1. A especialidade criadora: o método principialista e o princípio da capacidade contributiva
2. A especialidade aplicativa
  - 2.1. A especialidade da metodologia interpretativa
  - 2.2. A especialidade integrativa
3. A especialidade CIENTÍFICA: os esquemas de estudo próprios

#### **BIBLIOGRAFIA**

---

· Doutora em Direito. Professora da Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa. Investigadora do CEDIS - Centro de Investigação & Desenvolvimento em Direito e Sociedade. *Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa – Campus de Campolide, 1099-032 Lisboa.* [rita.pires@fd.unl.pt](mailto:rita.pires@fd.unl.pt)

## **PALAVRAS INÍCIAS**

O tema da metodologia e do método do direito fiscal não se apresenta como uma questão nobre no tratamento doutrinal português. Porém, porque este assume uma especial relevância na sistematização e estruturação da ciência jurídica fiscal urge abordá-lo.

O ponto de partida básico para a problemática em análise encontra-se no facto de não se pretender apresentar uma metodologia única e excepcional em face da metodologia jurídica símbolo de uma ciência una. Pretende-se antes revelar que, apesar de o direito fiscal ter a mesma metodologia base de todos os outros ramos de direito, também ele em paralelo com esses espelha especialidades metodológicas a que se deve atender.

A especialidade metodológica surge como uma consequência inerente da autonomia substancial, especialmente em face do direito privado e do direito administrativo. Porque se demonstra a autonomia substancial do direito fiscal revela-se que essa autonomia sustenta a existência de aspectos metodológicos específicos. Porém, a afirmação de que a especialidade metodológica existe pura e simplesmente não é suficiente, uma vez que numa construção científica há um certo paralelismo com a passagem bíblica do “ver para crer” de S. Tomé.

No direito fiscal a discussão metodológica iniciar-se-ia com a opção clara por um método unitário finalístico/método sincrético adaptado, visto as posições extremistas do sincretismo puro da Escola de Pavia e o unitarismo da escola da pureza do método não se adaptarem a uma visão actual, dinâmica e flexível do direito em análise. Todavia, essa primeira escolha básica metodológica não dá por comprovada as especialidades nesta área. Essas surgem com o método principialista, instrumento hermenêutico fundamental que, apesar de não exclusivo do direito fiscal, nele encontra o seu maior campo de aplicação e desenvolvimento. Este método principialista assume o seu auge em sede de criação legislativa do direito fiscal, ocupando lugar de destaque como especialidade criativa, fundamentalmente através do princípio da capacidade contributiva, elemento fulcral da especificidade fiscal. Ainda em termos criativos há ainda espaço para apresentar o método conceptualista como elemento auxiliar na revelação da especialidade metodológica.

Mas não só na área criativa se vislumbra a especialidade metodológica fiscal, também a encontramos no âmbito aplicativo. Aqui, na fase interpretativa, não só o método principialista se apresenta novamente, dado haver uma continuidade necessária entre os dois momentos criativos e aplicativos, como se revela a importância acrescida dos elementos sistemático e histórico/histórico-evolutivo, e a questão importantíssima da interpretação económica, não esquecendo o afastamento das anteriormente defendidas especialidades interpretativas tributárias do *in dubio contra fiscum*, *in dubio pro fisco* e da *odiosa restringenda*, alertando para a importância que as resoluções administrativas têm no âmbito do direito fiscal. Como especialidade no campo integrativo deve-se acentuar a presença de especialidades ao nível da utilização da analogia.

Se estão apresentadas, em traços gerais, quais as especificidades metodológicas, não se pode obviar a existência de especialidades também ao nível da construção doutrinária, vulgo criação científica, como ligação intrínseca. Presente a este nível está a opção nuclear pela análise do direito fiscal através de um enfoque estático, preso ao conceito civil de relação jurídica obrigacional, ou por via de uma visão dinâmica, assente na proximidade administrativa, em que o procedimento ocupa o espaço nuclear.

Com a apresentação deste conjunto de factores desnuda-se a presença de especialidades metodológicas que infirmam a autonomia substancial do direito fiscal e oferecem uma visão global, uma visão de conjunto de um ramo de direito que assume crescentemente um papel principal na sociedade contemporânea.

## I

### **ESQUEMAS CONCEITUAIS E DOGMÁTICOS DO DIREITO FISCAL A ENVOLVENTE METODOLÓGICA: METODOLOGIA E MÉTODO GLOBALMENTE CONSIDERADOS**

#### **1. O significado e a relevância da Metodologia Jurídica, em especial no direito fiscal**

Se algum ramo de direito surge na nossa vida com força e presença constantes esse ramo é o do direito fiscal. Já Benjamin Franklin o afirmava, assegurando que “neste mundo nada está garantido senão a morte e os impostos”. Tomando os impostos um papel tão preponderante na nossa sociedade, não só porque deles depende a subsistência da comunidade como um todo, mas também porque, através deles, o Estado invade a esfera

jurídica dos cidadãos, torna-se premente encontrar e revelar qual a metodologia subjacente a este ramo de direito público.

A Metodologia do Direito, este enquanto ciência una, surge como o estudo do(s) método(s) por ele utilizado, incorporando esses métodos uma “maneira de conduzir o pensamento”, como afirma MOTULSKY<sup>1</sup>. Através da metodologia, diz-nos ACOSTA<sup>2</sup>, “estudamos os caminhos do recto pensar, entendido como movimento do espírito que vai de um objecto a outro, ou mais exactamente, os caminhos do conhecer”. Através da metodologia do direito fiscal alcançamos o passaporte para a sua mais completa autonomia e para o seu mais almejado desenvolvimento científico, já que a descoberta de métodos específicos para este ramo jurídico revela que, através desses métodos, se garante a construção e a presença de uma ciência capaz de realizar os seus objectivos próprios: conhecer, regular, moldar, influenciar e satisfazer a realidade jurídico-fiscal<sup>3</sup>. Com uma afirmação como esta dão-se os primeiros passos para compreender a relevância da metodologia no direito fiscal, que, em última análise, vai ao encontro da genérica necessidade da metodologia jurídica para todos os ramos de direito. Através da metodologia alcança-se o patamar de jurista e de verdadeira ciência, já que direito ou ser jurista é muito mais do que um conjunto de textos, memorizá-los ou ter boa memória, direito e ser jurista dependem, em larga medida, de métodos apropriados fundados sobre uma lógica, raciocínios diversos, instrumentos técnicos, classificações, qualificações, uma terminologia rica e precisa, técnicas de expressão adequadas. Tal implica procedimentos determinados de informação, de coordenação e interpretação.”<sup>4</sup> Através da metodologia oferece-se a identidade e a maturidade do ramo jurídico, aqui, em especial, do direito fiscal, bem como se garante a formação do espírito daquele que estuda, cria e aplica o direito.

Por se apresentar a metodologia jurídica como o passo dado ao encontro do *eu* de cada ramo jurídico em análise e, em geral, da ciência jurídica, toma-se verdadeira a afirmação que une a metodologia do direito a problemas filosóficos da natureza e do fim do direito, ou seja, à Filosofia do Direito<sup>5</sup>. Porém, enquanto na Filosofia do Direito há um interesse dominante na essência, buscando a significação/valoração metajurídica, na Metodologia Jurídica a ligação intensa associa-se mais à procura da substância, tendo maior ligação com o fenómeno da Fenomenologia Jurídica<sup>6</sup>, atendo que este último, inspirado na doutrina

<sup>1</sup> Citado por Jean-Louis Bergel, *Méthodologie juridique*, página 18, tradução nossa

<sup>2</sup> Eugenio Simion Acosta, *El derecho financiero y la ciencia jurídica*, página 238, tradução nossa

<sup>3</sup> Ideia expressa de alguma maneira, em E.S. Acosta, *ob cit*, página 304

<sup>4</sup> Jean-Louis Bergel, *ob cit*, página 20, tradução nossa

<sup>5</sup> Afirmado por CASTÁN citado por E.S. Acosta, *ob cit*, página 241

<sup>6</sup> Jean-Louis Bergel, *ob cit*, página 22

filosófica de HUSSERL do princípio do século XX, transpõe para o jurídico o almejo da percepção do mundo jurídico de acordo com a sua própria natureza sem preconceitos, aliando a intencionalidade da consciência ao conhecer<sup>7</sup>.

O objecto essencial da metodologia jurídica será alcançar a praticabilidade do direito<sup>8</sup>, munindo-se, para isso, de uma visão sobre “os sistemas jurídicos, seus conceitos, suas técnicas, suas principais construções intelectuais, seus procedimentos de execução das suas funções e suas aspirações...”<sup>9</sup>, através dela, pode dizer-se, procura-se o *como*, não o *porquê*<sup>10</sup>.

## 2. Objectivo do presente estudo: O que se pretende demonstrar?

Apesar da existência dos chamados ramos de direito, a unidade da ordem jurídica é uma característica inabalável da construção científica do direito, sendo também valor selado e protegido que, como ciência una, o direito apresenta uma metodologia única que abraça a unidade e uniformidade filosófica, orgânico-científica e teleológico-social<sup>11</sup>. Se, como ciência unitária, o direito apresenta uma metodologia una, não pode passar despercebido que as especialidades de cada ramo jurídico em si requerem uma metodologia adaptada às suas especialidades. Se os métodos utilizados no âmbito do direito privado apresentam características diferentes dos métodos utilizados no direito público, também não será difícil admitir que, em cada ramo de direito específico, os métodos, bem como a metodologia, terão especificidades das quais não se pode abdicar e face às quais há que reafirmar a adaptabilidade e flexibilidade dos métodos jurídicos. Exigir a flexibilidade e adaptabilidade corresponde atender à autonomia de cada ramo jurídico especificamente considerado, já que afirmar a existência da autonomia de um ramo jurídico significa verificar que esse ramo de direito apresenta princípios, institutos e conceitos próprios que lhe oferecem singularidade e originalidade<sup>12</sup>.

Com o discurso que se segue o que se pretende será revelar que o direito fiscal, tomado como um ramo de direito autónomo, substancial científica e dogmaticamente, apresenta, na sua organização, estruturação e construção, um certo tipo de especificidades que justificam a aceitação de uma metodologia específica que se adapte e flexibilize de modo a

---

<sup>7</sup> Sobre a Fenomenologia enquanto elemento de Filosofia ver *Enciclopédia Luso-Brasileira de Cultura - Verbo*

<sup>8</sup> Jean-Louis Bergel, *ob cit*, página 37, tradução nossa

<sup>9</sup> Jean-Louis Bergel, *ob cit*, página 34, tradução nossa

<sup>10</sup> Eugenio Simion Acosta, *ob cit*, página 257

<sup>11</sup> Bernardo Ribeiro de Moraes, *Compêndio de Direito Tributário*, página 16 e seguintes; Nuno Sá Gomes, *Manual de Direito Fiscal*, volume I, página 27

<sup>12</sup> Ideia revelada por Bernardo Ribeiro de Moraes, *ob cit*, página 18 e seguintes

garantir a sua concretização enquanto ramo de direito útil. Não se pretende relevar que o direito fiscal apresenta características absolutamente exclusivas, inexistentes em mais nenhum ramo de direito, resultando daí a sua caracterização como uma ciência à parte, diferente da ciência jurídica em geral. Procura-se sim, afirmar que, como ramo jurídico autónomo, enquadrado numa ciência jurídica una, não são adequados os métodos específicos dos outros ramos que o rodeiam, e com os quais tem ou pode ter maiores ligações, necessitando antes revelar coerentemente a sua própria adaptação metodológica decorrente das suas especialidades, designadamente a importância da capacidade contributiva, a inevitável relação com a economia e a sustentação interna com aproveitamento de esquemas de outros ramos de direito adaptados.

### 3. O passo da autonomia substancial do direito fiscal

Com esta abordagem procuramos revelar que, apesar da relação íntima do direito fiscal com outras ciências do saber, nomeadamente a economia, e especificamente com outros ramos da ciência jurídica, tal não surge como elemento preponderante para afirmar que os métodos por esses elementos utilizados são os métodos que devem ser atendidos quer na criação, quer na aplicação ou no estudo do direito fiscal. Apesar da interdependência ser actualmente um dos valores mais preservado nos saberes, e cada vez mais no Direito, enquanto ciência una, a verdade é que a interdisciplinaridade não pode ambicionar tanto o esquecimento das especificidades como a sobrevalorização do saber e do criar globais. Por isto mesmo urge apresentar a separação nítida do direito fiscal, enquanto ramo jurídico, da Economia, do Direito Privado e do Direito Administrativo. Com esta delimitação de fronteiras, não só revelamos a autonomia substancial do direito fiscal, afirmando inaplicáveis ao ramo jurídico em estudo a metodologia desses ramos de saber, como abrimos portas para a demonstração das suas especificidades, revelando a existência de uma metodologia específica no âmbito jurídico-fiscal.

De fácil separação parece ser a diferenciação com a **Economia**, já que, apesar de o fenómeno financeiro, e em especial o fiscal, ser um fenómeno económico e ter sido desde os primórdios da governação colectiva tomado sob a alçada dos economistas, não se poderá descurar que o direito, à medida que tomava consciência de si enquanto ciência própria e necessária, foi abrindo portas ao fenómeno fiscal<sup>13</sup>, acabando por edificar um ramo de direito que não obstante partilhar o seu objecto com a economia, faz a sua avaliação e estruturação de uma perspectiva diferente, uma perspectiva diferente e tão

---

<sup>13</sup> Aspecto apontado por Gabriel Casado Ollero, *Los esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho tributario. Evolución y estado actual* in Revista Española de Derecho Financiero (CIVITAS), número 59, página 351

distante da produzida pela Economia, esta como ciência paralela à ciência jurídica mas que analisa os problemas de uma forma económica, ou seja, de uma forma dependente de critérios economicistas e financeiros.

Mais complexa assume-se a demonstração do afastamento em face de outros ramos de direito. Esta complexidade surge porque, não só o nascimento do direito fiscal está associado ao direito privado, ainda hoje permanecendo elementos transpostos do domínio privatístico na sua estruturação, como ao apelar-se à sua ligação com o direito administrativo, pela partilha de uma identidade aproximada, aparentemente faz-se depender a construção e o desenvolvimento do direito fiscal de outros ramos e, com isso, negando-se a existência de uma autonomia para lá da didáctica que recusaria a existência de uma metodologia específica precisamente pela ausência de especificidades do ramo de direito em questão.

Inegável é a estreita relação existente entre o **direito fiscal e o direito privado**<sup>14</sup>, porém, esta afirmação não poderá ser interpretada como dando azo a que se possa defender que o direito fiscal se assume como um braço do direito privado e que a metodologia deste último é a do primeiro. Se é certo que o direito privado surge como o pólo dinamizador do nascimento da construção da realidade fiscal pela ciência jurídica, tal não pode actuar como o argumento que apela a uma relação de primado da privatística. Aliás, o avanço da história jurídica revelou que a uma suposta relação de primado do direito privado nasceu a forte defesa da autonomia do direito fiscal. A ideia da autonomia nasce já no princípio do século XX, na Alemanha, e teve o seu momento legislativo altivo com a *Reichabgabenordnung* de BECKER em 1919. De facto, desde esse monumento legislativo, o direito fiscal foi ocupando o seu espaço próprio no quadro jurídico científico e legal, passando pela modelação de acordo com as necessidades políticas das décadas de então até chegar à ideia de que o primado do direito privado era uma realidade imaginária e na prática inexistente<sup>15</sup>. A grande manifestação da autonomia proclamada assumiu os seus contornos através da problemática da interpretação económica, especialidade do direito fiscal a tratar no capítulo da especialidade aplicativa. Porém, com toda a certeza pode afirmar-se, por ora, que a recusa do primado do direito privado inicialmente defendido foi recusada por uma correcta colocação do problema: não só se afirmou que, a existir um

---

<sup>14</sup> Apesar da preocupação em apresentar a autonomia do direito fiscal em face do direito privado, não se pode olvidar que, depois das polémicas entre BÜHLER-HENSEL, GENY-TROTABAS e VANONI-BERLIRI, poucos são aqueles que ainda a discutem, dado tal autonomia ser tomada como uma verdade inegável. Porém, como forma de sistematização, procede-se à respectiva análise

<sup>15</sup> Ver o percurso transcrito por Lerke Osterloh, *Il Diritto Tributario ed il Diritto Privato* in Trattato de Diritto Tributario, volume primo, I tomo, Diretto da Andrea Amatucci, página 113 a 118 essencialmente

primado esse é o primado, geral a toda a ciência jurídica, do direito constitucional, como se atendeu a que, como qualquer ramo de direito, a relação do direito fiscal e do direito privado não se passa no âmbito de uma relação de dependência, mas sim de interdependência, o que revela que o direito fiscal recorre a construções criadas em sede privatística mas fá-lo quando tal importa para a sua construção própria, sendo-lhe reservado a possibilidade essencial de reconstruir e adaptar às suas necessidades. Uma tal colocação do problema faz aperceber que as realidades dos dois ramos jurídicos são distintas mas cruzáveis, o que suporta a realidade da autonomia fiscal, além de ligar o direito fiscal inevitavelmente à categoria do direito público, visto ocorrer a verificação de qualquer dos critérios distintivos do direito público face ao direito privado.

Em França<sup>16</sup> assiste-se ainda a uma defesa da integração do direito fiscal como uma parte integrante do direito privado<sup>17</sup>, apelando-se a uma relação de subordinação, porém a maioria da construção substancial deste ramo jurídico assenta na sua inserção na área do direito público e na sua caracterização como um ramo de direito autónomo substancialmente, caracterizado por ser mais um entre iguais. O elemento fiscal surge como uma realidade jurídica única e impossivelmente enquadrada noutro saber jurídico, que se baseia numa ideia de justiça fiscal própria e que apresenta uma forte ligação com a capacidade contributiva, factores que actuam como fundadores de uma fractura no sistema jurídico apenas ultrapassável com a garantia da autonomia do sistema fiscal enquanto uma parte do sistema global.

O fundamento exemplar da autonomia do direito fiscal advém, em larga medida, do princípio do Estado de Direito enquanto este exige o equilíbrio entre as garantias individuais e o interesse do Estado em cobrar impostos. Ao exigir essa garantia força a necessidade da existência de uma relação de confiança na idoneidade da justiça fiscal, relação de confiança essa que assenta na operatividade autónoma da efectividade e na uniformidade na interpretação e aplicação das leis tributária. Numa palavra a autonomia substancial do direito fiscal surge como uma expressão dessa confiança exigida pelo princípio constitucional do Estado de Direito<sup>18</sup>. Este é um argumento que vale tanto para a afirmação da autonomia substancial do direito fiscal em face do direito privado, como em face de qualquer outro ramo de direito.

---

<sup>16</sup> Ideia apresentada por Queralt, Serrano, Ollero e López no seu *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, páginas 38 e 39, e, no caso português, nomeadamente por Nuno Sá Gomes, *ob cit*, página 25

<sup>17</sup> E mesmo em Portugal, LEITE CAMPOS defende que o direito fiscal se assume como uma manta de retalhos, tendo cada um dos seus retalhos uma natureza distinta, conforme a origem da sua importação. *Direito Tributário*, página 39 a 41

<sup>18</sup> Lerke Osterloh, *loc cit*, página 127



O que deve ser fixado é que, apesar de o direito tributário ter sido gerado com ligação ao direito privado e na sua construção se verificar a existência de aproveitamentos de figuras privatísticas<sup>19</sup>, tal não determina a sua submissão ou integração no direito privado. Deve atender-se que a ideia de unidade jurídica pressupõe a inter relação dos vários ramos de direito e que, tal como o filho nasce da mãe, o crescimento e o desenvolvimento da sua personalidade impõe uma presença da autonomia, da individualidade e o correspondente respeito. Todavia, tal afirmação da autonomia substancial não afasta a interacção entre os dois ramos de direito, facto que acontece com grande premência na utilização, pelo legislador fiscal, de conceitos de direito privado, procurando determinar-se qual o seu valor e o seu efeito na sua relação com a autonomia e a metodologia específica, tema que é muito debatido na doutrina e do qual nos ocuparemos ao tratarmos da especialidade applicativa do direito fiscal. O certo é que o direito privado não tem uma relação de primazia perante o direito fiscal, havendo sim pontos de intersecção, aspectos esses que são normais e habituais quando estamos em face de uma ciência jurídica una que prima pela comunicação entre os seus diversos ramos de saber.

Este mesmo raciocínio é válido para o **direito administrativo** e para as vozes que afirmam que o direito fiscal não se afasta do direito administrativo, sendo uma subespécie deste<sup>20</sup>. A querela vem essencialmente desde a década de trinta, surgindo como continuidade do desprendimento da primazia privatística e encontrou desde o início oposições entre a chamada escola administrativista clássica, os seguidores de A.D. GIANNINI e os autonomistas, onde GRIZIOTTI, VANONI, TESORO e D'AMELIO assumem um lugar de destaque<sup>21</sup>.

Através da escola administrativista clássica preconizava-se a dependência absoluta do direito fiscal ao direito administrativo, ocupando aquele o lugar de parte especializada deste. Esta construção extremista é minguada com a posição de A.D.GIANNINI e os seus seguidores que, apesar de afirmarem não constituir o direito fiscal um “sistema orgânico de relações homogêneas, mas sim um conjunto de relações de natureza diversa”<sup>22</sup>, sustentam, ainda que apenas por razões práticas, poder defender-se o tratamento diferenciado da disciplina, mas ainda assim jamais poder utilizar-se esse tratamento diferenciado para garantir a autonomia conceptual. Todavia, nesta segunda corrente, talvez consciente da especialidade fiscal, HENSEL vai abrindo caminho para a verificação de

---

<sup>19</sup> Não se pode olvidar que o núcleo central da relação jurídica tributária apresenta um conteúdo obrigacional, revestindo mesmo a estrutura de uma obrigação, como aponta Cardoso da Costa no seu *Curso de Direito Fiscal*, página 116

<sup>20</sup> A título de exemplo na doutrina portuguesa, Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, página 71 a 75

<sup>21</sup> Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero, volumen I*, página 32 e seguintes

<sup>22</sup> A. D. GIANNINI citado por Giuliani Fonrouge, ob cit, página 32, tradução nossa

uma certa autonomia do direito fiscal individualmente considerado, tudo devido ao seu conteúdo e ao seu método<sup>23</sup>. Afirma-se, pois, a ideia de diversidade do conteúdo e do método. A cisão do direito administrativo passa pela recusa dos argumentos de que a personalidade jurídica da Administração Pública é una e que o bloco procedimentalista utilizado no direito fiscal é o mesmo do administrativo puro<sup>24</sup> bem como pela rejeição da aproximação desejada com base na sensibilização administrativa e agressividade fiscal<sup>25</sup>. A negação do movimento absorvente do Direito Administrativo assenta essencialmente na ideia de que, apesar de aparentemente existir uma identidade de sujeitos e procedimentos, a verdade é que o ângulo de análise é diferente. No direito fiscal, o centro não está tanto nos sujeitos públicos mas sim nos obrigados, nos seus direitos e garantias, na celeridade da gestão e dos procedimentos de decisão, na neutralidade fiscal, na solidariedade, etc, como afirma CALVO ORTEGA<sup>26</sup>.

Diz-nos ainda BRAZ TEIXEIRA que “afirmar que o Direito Fiscal é mero sector do Direito Administrativo, por a actividade de percepção dos impostos e a execução das normas tributárias consistirem geralmente numa sucessão de actos administrativos, não é de todo exacto, pois que não só existe uma larga zona (a dos impostos indirectos) na qual o apuramento do montante do imposto devido se faz sem qualquer prévia interferência da Administração, como ainda tal processo administrativo se situa no domínio do Direito Fiscal formal, apresentando o núcleo do Direito dos impostos, a relação tributária, uma feição característica e diferenciada do sector especificamente administrativo.”<sup>27</sup> Por se verificarem esquemas privados e administrativos cair-se-ia no erro de afirmar uma natureza híbrida, nem privada, nem pública, que apresentaria um direito fiscal desconforme e não enquadrável nas construções básicas da ciência jurídica, já que a pureza não existiria e a confusão seria absoluta.

Trata-se, em última análise, de reafirmar o que foi dito para o direito privado. A autonomia do direito fiscal é exigida pelo princípio do Estado de Direito, pela necessidade da relação de confiança, atendendo a que o facto de se utilizarem certo tipo de construções tipicamente administrativistas não significa um primado administrativo, mas antes um

---

<sup>23</sup> Giuliani Fonrouge, *ob cit*, página 33

<sup>24</sup> R. Calvo Ortega, *Curso de Derecho Financiero I - Derecho Tributário: parte general*, página 34

<sup>25</sup> CASALTA NABAIS defende que “a actividade da administração fiscal não se distingue substancialmente da restante actividade administrativa no respeitante à sua vinculação à lei, pois a actividade administrativa fiscal não está tão vinculada quanto poderia parecer” e “[...] a restante actividade administrativa não é tão livre quanto se pensava”. Defende, no essencial, que “o direito fiscal não é hoje tão autotributário e liberal como alguns autores pretendem fazer crer”, tal como “o direito administrativo dos nossos dias está longe de ser basicamente autoritário”. *Ob cit*, páginas 73 e 75

<sup>26</sup> R. Calvo Ortega, *ob cit*, página 35

<sup>27</sup> António Braz Teixeira, *Princípios de Direito Fiscal*, vol.I, página 30

reflexo da interdependência entre os vários ramos de direito de uma ciência jurídica una<sup>28-29</sup>.

Porque se revela notória a separação substancial do direito fiscal do direito privado e do direito administrativo, compreende-se que não se possa afirmar que a metodologia jurídica fiscalista é a mesma que é utilizada por esses ramos. Assim, indaga-se agora a existência da metodologia específica do direito fiscal como resultado da demonstração da sua autonomia substancial. Se um ramo jurídico não é autónomo então não apresenta uma metodologia especializada, mas se se prova que esse ramo de direito é autónomo substancialmente, então há que afirmar que à autonomia substancial se associa uma metodologia específica, aliada a uma construção científica igualmente diferenciada. A não ser assim, estaríamos perante um vácuo jurídico, uma autonomia aparente, não real, e por isso insustentável. Tal não é o que a realidade nos revela, como iremos verificar.

Apesar de se apresentar a diferenciação do direito fiscal do direito privado e do direito administrativo, o certo é que a autonomia substancial deste ramo jurídico é realmente revelada através do apontamento das suas especialidades. Pela existência destas, que serão analisadas no capítulo das especificidades, vários são os autores que, desprendendo-se das históricas ligações do direito fiscal ao direito privado ou ao direito administrativo, apontam para a existência da autonomia do direito fiscal por si só, pelo seu conteúdo, organização e estruturação.

---

<sup>28</sup> Não se devendo, como o faz, nomeadamente, LIMA GUERREIRO (Lei Geral Tributária Anotada, comentário ao artigo 2º, página 43), recorrendo também ao pensamento de CASALTA NABAIS, afirmar que a razão de ser da “inclusão do código do Procedimento Administrativo e demais legislação administrativa como direito subsidiário da Lei Geral Tributária resulta de a autonomia do Direito Tributário como Direito público não ser absoluta.” Uma tal afirmação contraria toda a argumentação expandida anteriormente, além de que, pela lógica do mesmo autor, o facto de na Lei Geral Tributária também se remeter supletivamente para o direito comum, em caso do direito administrativo não resolver, faria do direito fiscal uma espécie de ramo jurídico multifacetado que era simultaneamente direito público especial, em face do direito administrativo, e direito privado, em face da sua também dependência do Código Civil. Este tipo de raciocínio não colhe, já que o hibridismo do direito fiscal não parece uma realidade, pelo contrário, este apresenta-se como um ramo de direito público autónomo e próprio, ainda que tenha, como é natural entre os vários ramos jurídicos, relação de interdependência com outros ramos de direito.

<sup>29</sup> Ainda a propósito da autonomia do direito fiscal em face do direito administrativo e apesar de a controvérsia ainda hoje ser acesa, surgem como vozes a favor dessa autonomia, sem preocupação de ser exaustiva, para além dos apontados no texto, PAULO DE PITTA E CUNHA que afirma “[...] não se vê justificação para se inverter a relação entre o acessório e o principal, deslocando-se o núcleo da relação jurídica tributária para sectores comparativamente menos significativos”, (*Direito Fiscal, Primeiras linhas de um curso*, páginas 19 e 20) e ALBERTO XAVIER escrevendo que “o fundamento da autonomia científica do direito fiscal está pois na sua especialidade [...], bem como nas suas raízes históricas bem definidas. Esta autonomia foi durante longo tempo (e ainda hoje o é) contestada por certo sector da doutrina que o pretendeu inserir no Direito Administrativo. Todavia, o adensamento crescente das normas de Direito Fiscal, derivado em grande parte da concepção das finanças modernas, conferem a este ramo de Direito uma extensão e uma coerência interna que robustecem a especialidade dos seus princípios e exigem um tratamento peculiar. Acresce que, conforme já atrás se referiu, numerosos aspectos da tributação são directamente subsidiários de outras zonas do Direito comum, alheias ao Direito Administrativo (...). Enfim, um exame mais cuidado das classificações dos ramos de direito e do significado preciso da sua autonomia, conduzem hoje a melhor doutrina a reconhecer plenamente ao Direito Tributário a sua individualidade própria” (*Manual de Direito Fiscal I*, páginas 24 e 25). Quanto a autores estrangeiros podemos citar, designadamente, NARCISO AMOROS, *Derecho Tributario (Explicaciones)*, essencialmente páginas 60 a 70; JEAN LAMARQUE, *Droit Fiscal Général, fascicle 1*, páginas 244 a 253 e mais recentemente, PASQUALE RUSSO, *Manuale di Diritto Tributario*, página 3.

Ao procurar-se a noção de autonomia, a conclusão encaixa numa só: para que um ramo jurídico se possa afirmar autónomo há que conter princípios gerais próprios, reflectindo métodos próprios, já que estes incorporam as linhas arquitectónicas do novo direito, como afirma D'AMELIO<sup>30</sup>. Ao fim e ao resto, tal como FONROUGE declara, o conceito de autonomia passa pela revelação de que “um ramo de direito dispõe de princípios gerais próprios e que actue coordenadamente, em permanente conexão e interdependência com as demais disciplinas, como integrantes de um todo orgânico (unidade do direito).”<sup>31</sup> E esta posição é uma posição comum a vários autores que se centram na demonstração da autonomia substancial do direito fiscal<sup>32</sup>.

Pode inclusivamente sustentar-se que a autonomia do direito fiscal assenta quer numa autonomia dogmática, i.e., na presença de princípios e métodos específicos, diferentes dos presentes em outros ramos de direito, e numa autonomia estrutural, atendendo ao seu conteúdo específico<sup>33</sup>.

Apesar da revelação de princípios próprios, autores clássicos, como GENY, recusam a sua autonomia, afirmando antes e apenas o seu particularismo e apelidando o primeiro fenómeno de ilusão perigosa<sup>34</sup>, mas o facto é que, com ADREOZZI, deve-se atender a que “hoje não se aceita que o direito tributário seja um capítulo do direito administrativo e nem do direito constitucional, uma vez que o lançamento, aplicação e recebimento de tributos, alcançou tal evolução, que se pode afirmar, sem medo de exagero, que esse ramo do direito tem personalidade própria. Não está longe o dia [e esse dia já chegou] em que a figura do tributo constitua, por si, um ramo independente do estudo das demais contribuições.”<sup>35</sup> A autonomia do direito fiscal exige-se, assim, tanto pela existência de princípios próprios e específicos deste ramo jurídico, como pela importância que tem crescentemente vindo a assumir na sociedade contemporânea.

Como defende CALVO ORTEGA<sup>36</sup>, a autonomia do direito fiscal surge como consequência lógica, quer dos princípios próprios que este ramo apresenta face aos princípios dos demais ramos de direito, quer porque a importância que assume e o desenvolvimento que exige justificam a afirmação que um conjunto de relações sociais fiscais necessita de um ordenamento jurídico próprio para se desenvolverem adequadamente. Enquadra na ideia

---

<sup>30</sup> Autor citado por Giuliani Fonrouge, *ob cit*, página 35

<sup>31</sup> Giuliani Fonrouge, *ob cit*, página 35, tradução nossa

<sup>32</sup> Ver também, designadamente, Bernardo Ribeiro de Moraes, *ob cit*, página 18 e seguintes; Queralt, Serrano, Ollero e López, *ob cit*, página 35

<sup>33</sup> Bernardo Ribeiro de Moraes, *ob cit*, páginas 20 e 21

<sup>34</sup> Bernardo Ribeiro de Moraes, *ob cit*, página 20

<sup>35</sup> Citado por Bernardo Ribeiro de Moraes, *ob cit*, página 21

<sup>36</sup> Queralt, Serrano, Ollero e López, *ob cit*, página 35

defendida por VANONI de que as normas, os conceitos, os institutos e os princípios que corporizam o direito fiscal contêm uma identidade de função<sup>37</sup> que força, de alguma maneira, a existência da autonomia substancial e daí uma metodologia específica.

Apesar de se apresentar aqui a autonomia substancial do direito fiscal como um dado imediato, alguns autores fazem-no depender do direito financeiro globalmente considerado. Mas apesar da possível discussão acerca da homogeneidade do direito financeiro como um ramo único ou não, a verdade é que já a voz afamada de TESORO<sup>38</sup> apelava para a necessidade da autonomia do direito fiscal individualmente considerado quer pelo conteúdo especial da relação tributária, quer pela caracterização particular da obrigação tributária. A mesma preocupação de demonstrar a importância do direito fiscal no direito financeiro, oferecendo os dados para revelar a necessidade da sua autonomia, estão presentes, mais contemporaneamente, nomeadamente em CALVO ORTEGA<sup>39</sup> que procura deixar transparecer a crescente e constante presença da fiscalidade na sociedade de hoje, apontando para a existência de uma obrigação legal, com incidência patrimonial, e não voluntária, para o crescimento das prestações coactivas, para a cada vez maior complexidade procedimental e para a presença crescentemente assídua das sanções tributárias. O mesmo autor apresenta ainda, como relevante elemento, o importante crescimento da Administração Pública sectorial e específica, nomeadamente a Administração Fiscal que se assume com uma carga quase leonina, havendo a necessidade de olhar o direito fiscal como um ramo essencial, dotado de uma metodologia e seus métodos bem apurados e delineados, já que se torna imperativa a necessidade de tornar compatíveis, à luz da justiça fiscal, a atribuição de poderes amplíssimos à Administração Fiscal e o estabelecimento de garantias suficientes para os contribuintes.

Com esta linha de argumentação vemos que ao direito fiscal cabe a designação de ramo jurídico autónomo substancialmente, exigindo-se, assim, a revelação de qual a sua metodologia específica em face da sua individualidade. O próximo passo centra-se precisamente na manifestação de que, na abordagem científica do direito fiscal, é necessário optar-se entre um método sincrético ou um método unitário e que da opção metodológica feita, alterações dogmáticas podem acontecer.

#### **4. A opção metodológica básica: o método sincrético face ao método unitário**

---

<sup>37</sup> Ideia apresentada por Bernardo Ribeiro de Moraes, *ob cit*, página 21

<sup>38</sup> Giorgio Tesoro, *Principii di Diritto Tributario*, página 7

<sup>39</sup> R. Calvo Ortega, *ob cit*, páginas 67 e 68

#### 4.1. A visão integrada de Griziotti e o seu método sincrético

Para todos aqueles que, desde o início, apostaram na autonomia do direito fiscal, a preocupação máxima foi a opção por uma metodologia base que fundasse todos as progressivas construções dogmático-científicas. A corrente denominada ESCOLA DE PAVIA, encabeçada por GRIZIOTTI, procurou denunciar a existência de um método único para analisar um conjunto de ciências diferentes que tivessem sob sua alçada o fenómeno financeiro, incluído o fiscal. Para GRIZIOTTI<sup>40</sup>, o fenómeno financeiro ou a actividade financeira constituía um único objecto a analisar mediante apenas um método, ainda que sob perspectivas diferentes. O que importava era realçar que o fenómeno financeiro em toda a sua extensão comportava elementos político, económico-social, jurídico e técnico-operativo. A cada um dos elementos correspondia uma função/papel que apenas no seu conjunto permitiam uma análise adequada e realista do facto financeiro e através dos quais se centrava, construía e desenvolvia a metodologia jurídica específica deste campo de análise. A manta de retalhos obtida atendia tanto à finalidade do facto financeiro, tomada como a região ética adequada aos fins do Estado (elemento político), como à prestação tomada como uma troca, directa ou indirecta, voluntária ou coactiva (elemento económico), como ainda à ligação essencial entre os dois anteriores elementos, adequadamente, através quer de instrumentos legais quer através de instrumentos bilaterais (elemento jurídico), não esquecendo a importância do meio ou instrumento técnico que representa a receita pública (elemento técnico-operativo)<sup>41</sup>. Da interdependência funcional retirada destes quatro elementos surge a necessidade de apontar a existência de apenas um método, o método sincrético, um método que olha a realidade financeira como uma realidade assente na identidade do objecto, apesar de esse mesmo objecto ser alvo de disciplinas diversas<sup>42</sup>. O que releva é que para alcançar a compreensão exacta do fenómeno financeiro seria necessário o seu estudo integral, comportando este a análise, mediante um só método, ainda que sob perspectivas diferentes, dos quatro elementos que compõem a realidade financeira. Há, no entanto, a mencionar que, como afirma BEREIJO, “a concepção de Griziotti não se centra em elaborar um conceito unitário da Ciência Financeira (que abarque tanto o Direito Financeiro como a Ciência das Finanças), uma confusão das disciplinas financeiras em uma só, mas antes a

---

<sup>40</sup> Benvenuto Griziotti, *Lo Svolgimento scientifico del diritto finanziario dalla mia prolusione di Catania*, página 57; *Lo studio funzionale dei fatti finanziari*, página 151 a 160, ambos in *Studi de Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario*, volume II

<sup>41</sup> Discurso apresentado em *Lo studio funzionale dei fatti finanziari*, página 151 e 152 in *Studi de Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario*, volume II

<sup>42</sup> Álvaro Rodríguez Bereijo, *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, página 358

elaboração de um método que permita um trabalho de síntese dos distintos elementos que compõem o fenómeno financeiro.”<sup>43</sup>

Esta corrente doutrinária surge como forma de reacção à visão demasiado formalista, tributária da doutrina francesa, da comentarista tributária italiana de então. E porque o dinamismo e a flexibilidade assumiam-se como elementos preponderantes, a solução pareceu ao mestre de Pavia, dever ser a reformulação do estudo do direito financeiro com fundamentos latos e mais adequados à realidade, procurando atender à influência económica presente neste ramo do saber. A construção procurava aglutinar o verdadeiro e real, longe do formalismo, através de formas cientificamente rigorosas e aliando-se à interdisciplinaridade científica<sup>44</sup>.

Apesar de ter uma boa causa geradora, a verdade é que as críticas assomaram-se desde logo, conduzindo à reacção da pureza do método que analisaremos seguidamente. Porém, apesar de todas as críticas apontadas, como veremos, o método sincrético experimenta hoje um fenómeno de renascimento e revitalização, ao qual não se pode, nem deve, obviar e no qual encontraremos a resposta exacta para a caracterização da problemática metodológica fiscal.

#### 4.2. A reacção da pureza metodológica e o seu método unitário

Não será difícil de perspectivar que a construção metodológica sincrética de Griziotti gerou imediatamente variadíssimas críticas, assentes, sobretudo, na recusa da unidade aclamada pela Escola de Pavia através da sua arquitectura. Se alguns autores<sup>45</sup> apontavam como impossível obter a unidade metodológica no estudo de ciências distintas porque, apesar de existir unidade do objecto, a diversidade das perspectivas com que se observa esse mesmo fenómeno financeiro diversifica inevitavelmente a forma como são e devem ser estudadas, criadas e aplicadas, outros<sup>46</sup> afirmavam mesmo ser inexistente a unidade do objecto, dado caber ao direito financeiro o estudo das leis jurídicas e à economia financeira o estudo das leis económicas. Tratava-se, ao fim e ao resto, de apelar à impossibilidade de efectuar um estudo rigoroso, profundo e verdadeiramente sistemático pela existência de heterogeneidade em detrimento da homogeneidade necessária à unidade metodológica, já que uma multiplicidade de perspectivas de análise jamais se integra numa única forma de estudo, construção e convivência. Por se apontar a inexistência da homogeneidade, base

---

<sup>43</sup> Álvaro Rodriguez Bereijo, *ob cit*, página 355, tradução nossa

<sup>44</sup> Álvaro Rodriguez Bereijo, *ob cit*, páginas 355 e 356

<sup>45</sup> Como A.D. GIANNINI e NICOLA D'AMATI, legado nos refere Eugenio Simon Acosta, *ob cit*, páginas 250 a 252 e Andrea Amatucci, *L'interpretazione della legge tributaria* in Trattato di Diritto Tributario, volume primo, II tomo, página 593

<sup>46</sup> Nomeadamente, Romanelli-Grimaldi e Berliri, apontados por Eugenio Simon Acosta, *ob cit*, páginas 252 e 253

de uma mesma identidade, o método sincrético viu-se maioritariamente recusado, ocupando o seu lugar a construção do chamado método unitário, fruto de uma visão positivista e formalista, assente no aproveitamento da dogmática alemã publicista do século XIX.

Neste século, por haver a necessidade de autonomizar o direito público do direito privado, formando o primeiro uma verdadeira ciência jurídica própria em paralelo com a ciência jurídica do direito privado, os juspublicistas alemães procuraram erigir um edifício fundado no formalismo, abstraccionismo e na lógica, procurando uma “jurisprudência conceptualista” e garantindo um desprendimento das valorações éticas, políticas, sociológicas, históricas e antropológicas<sup>47</sup>. Com base no objectivo de autonomizar metodologicamente, de modo definitivo, o direito público em face do direito privado, autores como VON GERBER, LABAND, OTTO MAYER, JELLINEK e posteriormente KELSON, procuraram demonstrar que o jurídico pode ser apreendido apenas pelo próprio jurídico<sup>48</sup>, negando qualquer influência de outros elementos económicos, sociais, políticos ou técnicos, elementos esses utilizados no âmbito do direito financeiro por GRIZIOTTI. Com a reacção da doutrina financeira/fiscal ao sincretismo, a norma jurídica toma o seu lugar proeminente, criando uma concepção rígida que “prescinde, tanto da natureza e entidade dos bens com os quais tendem os sujeitos a satisfazer as suas necessidades, como do interesse que o sujeito atribui ao bem de que se serve”<sup>49</sup>, levando PÉREZ DE AYALA a afirmar que “num plano metodológico, esta doutrina vinculou-se fortemente à lógica e à jurisprudência dos conceitos, construindo um direito tributário como um sistema lógico, fechado e perfeito, a partir dos conceitos e das categorias legais.”<sup>50</sup> Como na pureza do método dos publicistas alemães do século XIX, a insuficiência desta visão rígida surge e apela à negação da sua total dominação. Não só há a atender que o aparecimento do método puro no direito fiscal surge associado a uma reacção metodológica prévia<sup>51</sup> e que por isso comporta um nascimento baseado mais em razões circunstanciais do que em causas nobres e profundas quanto à concepção do direito, sua organização, essência e função<sup>52</sup>, como também se deve sustentar que a neutralidade pretendida é meramente ilusória não constituindo um elemento real da vida jurídica. Utilizando uma expressão de

<sup>47</sup> Álvaro Rodriguez Bereijo, *ob cit*, página 362

<sup>48</sup> Álvaro Rodriguez Bereijo, *ob cit*, página 367

<sup>49</sup> ROMANELLI-GRIMALDI citado por Álvaro Rodriguez Bereijo, *ob cit*, página 385

<sup>50</sup> Citado por Álvaro Rodriguez Bereijo, *ob cit*, página 386, tradução nossa

<sup>51</sup> Tal como se passou na construção positivista juspublicista alemã que nasce associada a uma preocupação política de legitimar as relações de direito público do Reich, excluindo qualquer crítica política que pudesse advir. Com afirma WALTER WILHELM, “ a premissa política da doutrina jurídica do direito público de Laband era a afirmação dos princípios monárquicos-conservadores e da política antiliberal de Bismark”. in Álvaro Rodriguez Bereijo, *ob cit*, página 366, tradução nossa

<sup>52</sup> Álvaro Rodriguez Bereijo, *ob cit*, página 382



VILLAR PALASÍ “todo o jurista é um ideólogo encoberto, pois o neutralismo é algo impossível no Direito e é impossível o lavar as mãos antes da construção jurídica.”<sup>53</sup> Com isto pretende-se afirmar que o valor dos elementos sociológicos, políticos, técnicos, históricos, antropológicos e económicos, de entre outros, são mais-valias a que se deve atender na construção metodológica de qualquer ramo de direito, inclusive e principalmente, no direito fiscal, o que não se pode, nem deve, é menosprezar a presença da heterogeneidade desses elementos ou sobrevalorizá-los.

Nas palavras de CORTÉS, o entusiasmo pela pureza do método constitui, para o direito fiscal, um “perigo de excessivo tecnicismo, de um exagerado malabarismo legislativo; em definitivo, de um positivismo incapaz, certamente, de vitalizar e de criar uma ciência jurídica. Esquecem-se os princípios fundamentais orientadores do sistema jurídico e não se investiga a essência e as consequências que desses princípios fundamentais se desprendem para todo o sistema.”<sup>54</sup>

Todavia, a recusa de uma visão formalista assente num método unitário puro não conduz à adopção do método sincrético de Griziotti. O que se defende como a base da metodologia fiscal é a conjugação de ambos os métodos, abrindo portas para a demonstração da importância extrema que o critério finalístico assume, dando espaço para a construção de um relevante método principialista.

#### 4.3. Do sincretismo adaptado ou do unitarismo finalístico: a opção metodológica conciliadora

Vistas as duas construções para a metodologia fiscal classicamente apontadas, coloca-se a questão de determinar qual delas deve ser tomada em conta como base do(s) método(s) fiscal. Como foi dado a entender, sobre cada uma delas recaem argumentos destrutivos que dificilmente as fazem sobreviver *qua tale* foram criadas. Se é certo que o método sincrético traz uma abordagem viva e multidimensional, também não se deve esquecer que a superficialidade a ele inerente é inevitável. Factores negativos também são observados no caso de se afirmar a preponderância do método unitário puro porque, se é verdade que este oferece um maior grau de objectividade e profundidade, também é certo que a sua dita pureza fornece um desprendimento inadmissível da realidade que circunda o direito fiscal, já que o direito por si só de pouco vale se não se adaptar, moldar e satisfizer as necessidades sociais a ele inerente. Assim, qualquer um dos métodos atrás

---

<sup>53</sup> Álvaro Rodriguez Bereijo, *ob cit*, página 374, tradução nossa

<sup>54</sup> Citado por Gabriel Casado Ollero, *loc cit*, página 358, tradução nossa

apontados não é válido isolada e puramente. A opção que aqui se defende será a de olhar para o método unitário, mas adaptando-o, flexibilizando-o e modernizando-o de modo a que se adequa a uma visão aberta do direito fiscal, fundada na interação dos vários elementos presentes na sociedade e no direito bem como ancorada nos fins da justiça fiscal.

A base da metodologia fiscal passa pela aceitação de que não existe um método próprio, divergente do método científico-jurídico, de que o método unitário, ligado ao elemento jurídico, é o centro emblemático, mas que é necessário abrir espaço ao critério finalístico<sup>55</sup>, revitalizando-se de alguma maneira o sincretismo.

JEAN-LOUIS BERGEL afirma associar-se a metodologia jurídica à ideia de construção, construção essa que está intimamente ligada ao conceito de sistema jurídico. Na edificação deste sistema jurídico há que procurar a sua complexidade, mas, essencialmente, há que garantir o seu grau de abertura, já que é esse que lhe permite ter a ligação com o ambiente envolvente, trazendo uma sistematização externa<sup>56</sup>. Esta exigência parte do pressuposto de que se pretende ter um direito, e aqui, especialmente, um direito fiscal útil, um direito que corresponda às necessidades reais, que as satisfaça e que procure, quer através da sua influência, quer através da sua absorção, alcançar o estatuto de direito funcional, eficiente, eficaz e realizado. Para alcançar este objectivo a abertura é imprescindível e pode mesmo afirmar-se que através dessa abertura se apela ao **método principialista** como base fundadora de uma metodologia rica, inovadora e consciente do seu papel e da sua função.

Não só o advento da transdisciplinariedade afirma esta necessidade, como a verificação que a relevância dos fins das normas e dos interesses juridicamente por estas protegidos é fundamental revelam que os princípios informadores do ramo jurídico em questão fundam toda a opção e construção metodológica. Pode apresentar-se esta viragem, quer como uma abertura do método unitário, quer como uma revitalização do integralismo, já que, de qualquer das perspectivas, o prosseguido é a “axiomática legal”<sup>57</sup>, sendo o caminho o equilíbrio entre o jurídico, como núcleo essencial, e a complementaridade do estudo valorativo ou deontológico da realidade circundante da jurídica.

Qual a conclusão possível até agora? Do que foi explanado deveremos reter dever a metodologia do direito fiscal caracterizar-se como uma metodologia equilibrada, fundada no jurídico, como ponto central, mas que se deixa banhar por aspectos complementares

<sup>55</sup> Posição em torno das ideias de Alvaro Rodriguez Bereijo, *ob cit*, página 387 e seguintes

<sup>56</sup> Jean-Louis Bergel, *ob cit*, página 23 e seguintes

<sup>57</sup> Expressão de Eugenio Simon Acosta, *ob cit*, página 257

sociológicos, históricos, políticos, económicos, técnicos, etc. O papel principal é deixado aos princípios, nomeadamente ao princípio da capacidade contributiva, como veremos em seguida, já que é através deles que o direito fiscal, enquanto direito essencial e determinante para a subsistência estatal, realiza as suas funções e alcança a designada e tão almejada justiça fiscal.

## II

### A PERSONALIDADE PRÓPRIA DO DIREITO FISCAL A SUA ESPECIALIDADE METODOLÓGICA

#### **1. A especialidade CRIATIVA: o método principialista e o princípio da capacidade contributiva**

Actualmente ouvem-se muitas críticas à produção legislativa, em especial à fiscal, quer porque os textos não apresentam a qualidade e a técnica necessárias à criação normativa, quer porque a massificação numerária impede qualquer conhecimento real e profundo de todo o sistema jurídico, nomeadamente do fiscal. É certo que estes são aspectos que conduzem à apresentação de um quadro marcado pela chamada crise da lei, sendo também certo que contradições políticas, pressões de grupos de interesses económicos ou sociais, intervencionismo de técnicos e não de juristas, a pressão da urgência, entre tantos outros factores, são elementos que apelam à obscuridade, ao enigmático, à inadequação, à efemeridade e à ineficácia da norma<sup>58</sup>, para o que, no âmbito do direito fiscal, também contribui a bulimia das receitas. Por se observar a presença de elementos estranhos nos textos legislativos e dada a sua extrema importância, afirma-se mesmo a impossibilidade de a lei ser incompleta e efémera, devendo antes ser construída como dado permanente e geral, daí que se fale da necessidade de uma metodologia específica para a criação normativa<sup>59</sup>. Como aponta JEAN-LOUIS BERGEL, “o principal remédio para o declínio da lei e da imperfeição dos textos legislativos consiste em desenvolver a pesquisa dentro do domínio das ciências da legislação e fundar a técnica legislativa sobre processos racionais comprovados e rigorosos de concepção, de formulação e de coordenação dos textos, dito de outra forma, passa pela promoção e execução de uma metodologia legislativa muito exigente.”<sup>60</sup>

Por estas palavras visualiza-se a importância da metodologia criativa, mas esta não assume por aqui, pela sua importância, a especialidade do direito fiscal neste âmbito. É verdade que, em face da inflação legislativa galopante das normas fiscais, incluindo a sua

<sup>58</sup> Jean-Louis Bergel, *ob cit*, páginas 271 e 272

<sup>59</sup> Ver Jean-Louis Bergel, *ob cit*, página 271

<sup>60</sup> Jean-Louis Bergel, *ob cit*, página 272, tradução nossa

rápida e constante mutação, a metodologia criativa assume especial relevo, porém, não é pela sua extrema importância no direito fiscal, e cada vez mais em todos os ramos de direito, que a especialidade criativa é encontrada. Esta especialidade do direito fiscal assenta na absorção imprescindível do método principialista, reforçado pelo método conceptualista e reflectido na posição nevrálgica da capacidade contributiva.

CALVO ORTEGA afirma peremptoriamente que o método para a produção das normas fiscais é essencialmente principialista, estando as normas tributárias submetidas aos princípios da generalidade e da capacidade contributiva. Afirma este autor que “os poderes públicos têm de buscar a realização de tais princípios na produção das citadas normas. Esta é a **metodologia principialista**.”<sup>61</sup> A força deste método no direito fiscal passa essencialmente pelo poder da sua essência e pelo seu reflexo na conquista da justiça fiscal. Não é por acaso que ao falar-se em justiça fiscal esta assume a sua posição principal na fase de criação legislativa<sup>62</sup>, já que é nessa fase que as opções efectuadas pelo legislador se podem revelar realmente determinantes na conquista das máximas da justiça fiscal. É através do estabelecido pelo legislador que se prosseguem os objectivos, se cria o sistema jurídico, visto através das normas estruturar-se o sistema, e se concretizarem os instrumentos práticos reguladores das necessidades sociais, económicas e políticas. Através do método principialista espelha-se o porquê do sistema fiscal e espraia-se as escolhas que se julgam acertadas. Trata-se, em última análise, do método orientador, de um reactor essencial do direito fiscal. Contudo, apelar apenas ao método principialista enquanto entidade abstracta na criação do direito fiscal, não basta, há que concretizá-lo.

Apesar de se poder afirmar que a grande especialidade do direito fiscal seria a grande exigência do princípio da legalidade, a verdade é que a **capacidade contributiva** parece ser realmente o denominador específico máximo deste ramo de direito, especialmente no que toca à criação legislativa. O termo “especialmente” é invocado, já que os princípios metodológicos para a criação normativa devem diferenciar-se claramente dos princípios de atribuição de poder (por exemplo o princípio de reserva de lei), visto que estes últimos não apresentam carácter metodológico, minando a construção da especificidade dos métodos fiscais para a criação normativa, dado encontrarem-se em diferente patamar de análise<sup>63</sup>.

---

<sup>61</sup> R. Calvo Ortega, *ob cit*, página 39

<sup>62</sup> José L. Pérez de Ayala e Eusebio González, *Curso de Derecho Tributario*, Tomo I, página 25

<sup>63</sup> Ideia explanada por R. Calvo Ortega, *ob cit*, página 40

Por capacidade contributiva deve-se entender a aptidão para pagar impostos, na noção oferecida por EUSEBIO GONZÁLEZ e ERNESTO LEJEUNE<sup>64</sup>. Passa, no essencial, por exigir um tratamento igual dos iguais e um tratamento desigual, dentro da medida económica possível, para os que não apresentam a igualdade necessária.

Desta noção depreende-se uma inevitável ligação com o princípio da igualdade. De facto, no nosso ordenamento jurídico, a capacidade contributiva pode afirmar-se como decorrência do princípio da igualdade. Apesar de autores, como MOSCHETTI<sup>65</sup>, defenderem a valência autónoma do princípio da capacidade contributiva em face do princípio da igualdade – posição a que gostaria muitíssimo de aderir -, a verdade é que o ordenamento jurídico constitucional português não se presta de forma imediata a uma defesa como essa. Na Constituição portuguesa não é visível, em nenhum dos artigos relativos ao sistema fiscal e aos impostos, a presença expressa do princípio da capacidade contributiva, daí que, apesar da sua não expressão imediata, a doutrina tenha procurado demonstrá-lo porque contido no princípio da igualdade previsto no artigo 13º da Lei Fundamental<sup>66</sup>. Através deste raciocínio doutrinário apresenta-se como difícil a inserção da ideia da autonomia da capacidade contributiva, em face do princípio da igualdade, no ordenamento jurídico-constitucional português. Porém, talvez a porta fique aberta pela via indirecta do artigo 104º, nº 1 que na sua parte final faz referencia à necessidade de, na criação legislativa do imposto sobre o rendimento pessoal, atender às “necessidades e [a]os rendimentos do agregado familiar”. Marcando a diferenciação entre a capacidade contributiva e a capacidade económica, compreende-se porque poderá ser esta a via para admitir que a Constituição, ainda que através de uma via indirecta, apresenta a capacidade contributiva como princípio fundamental para a fiscalidade e permitiria dessa forma a defesa da sua autonomia em face do princípio da igualdade.

A capacidade contributiva deve ser distinguida da capacidade económica, embora se enquadre nela. Esta afirmação decorre da diferença produzida pela aplicação real da noção, i.e, enquanto que o contribuinte pode ter capacidade económica para pagar o tributo, pode não ter capacidade contributiva efectiva porque se retiramos a quantia necessária para uma existência digna pode verificar-se que a disponibilidade para a contribuição é inexistente. Como ensinam EUSEBIO GONZÁLEZ e ERNESTO LEJEUNE, “a titularidade de um rendimento e um património não significa por si só efectiva capacidade

---

<sup>64</sup> Eusebio González e Ernesto Lejeune, *Derecho Tributario I*, página 158

<sup>65</sup> Francesco Moschetti, *La capacita contributiva, profili generali* in Trattato di Diritto Tributario, volume primo, I tomo, página 228

<sup>66</sup> Construção feita por MANUEL PIRES, *A Constituição de 1976 e a fiscalidade* in Estudos sobre a Constituição, 2º volume, essencialmente página 452 a 456

para pagar tributos. Não só por razões éticas, mas sim também numa perspectiva jurídica, a capacidade económica só pode ser rectamente entendida depois de previamente se assegurar da capacidade dos indivíduos para fazer face às suas necessidades vitais, o que, em determinados casos, e segundo o tributo de que se trata, pode conduzir ao estabelecimento de mínimos isentos e a isentar os artigos de primeira necessidade.”<sup>67</sup> E porque os graus de aptidão são variados, à capacidade contributiva vem associada a progressividade, esta como critério estruturante para determinar o imposto concreto a pagar de uma forma justa fiscalmente.

Muitas são as questões acerca da capacidade contributiva e a sua vivência no direito fiscal<sup>68</sup>, porém, esses são temas que não nos cabe tratar no âmbito do presente estudo, o que nos importa reter são as noções básicas apresentadas e que, apesar de a capacidade contributiva não ser o único elemento da justiça fiscal, e que, apesar de o princípio da igualdade poder exigir “outras formas de distribuição das cargas públicas distintas das baseadas na capacidade económica”/contributiva, o certo é que esta tem um espaço muito relevante no direito fiscal e assume-se como um dado essencial e imprescindível para a metodologia deste direito, apresentando-se como um dos maiores contributos para a especialidade metodológica fiscal e o maior no âmbito da criação legislativa.

A importância da capacidade contributiva, nomeadamente para a questão da metodologia criativa, advém da sua natureza e do seu papel no direito fiscal. Sendo este um ramo com fortes ligações à realidade económica e social, não surge como tarefa difícil compreender que a ligação feita entre o jurídico e o económico-social é feita a partir e através da capacidade contributiva, já que ela revela a realidade dos tributos e da sua praticabilidade, além de justificá-los e orientá-los. Ao fim e ao resto, como defende RODRIGUEZ BEREIJO, o progresso do direito fiscal “dependerá da medida em que a elaboração formal dos seus conceitos e categorias responda à necessidade de solução dos problemas práticos que a actividade jurídica financeira dos entes públicos coloca, e seja uma elaboração feita em função desses problemas e dessa realidade. É neste sentido que se deve entender a alusão ao emprego da capacidade contributiva como critério metodológico.”<sup>69</sup>

---

<sup>67</sup> Eusebio González e Ernesto Lejeune, *ob cit*, página 160, tradução nossa

<sup>68</sup> Destaque-se, a título de exemplificativo, a questão da sua articulação e eventual aplicação a tributos que não os impostos e a impostos com fins extrafiscais, a sua relação com o princípio da generalidade e com o princípio da progressividade, a sua tese explicativa (teoria do benefício ou da equivalência, teoria do sacrifício, etc)

<sup>69</sup> Alvaro Rodriguez Bereijo, *ob cit*, página 390, tradução nossa. Atenda-se a que, apesar de o autor escrever em relação ao direito financeiro como ciência genérica, tal equivale a falar especificamente do direito fiscal enquanto ramo autónomo, ainda que ligado, ao direito financeiro, em consonância com a opção previamente feita no início deste estudo

Com PÉREZ DE AYALA e EUSEBIO GONZÁLEZ, defende-se que a capacidade contributiva actua como causa técnico-jurídica do tributo<sup>70</sup>, já que, no seguimento do que JARACH conclui, “na relação impositiva o critério justificativo, a razão última pela qual a lei toma um facto da vida como pressuposto de uma obrigação tributária, é a existência de uma capacidade contributiva da qual dito facto pode considerar-se índice ou sintoma”<sup>71</sup>. Revela-se, assim, a capacidade contributiva como causa justa do imposto e como medida deste. Como causa já que “o imposto que atinge quem carece de aptidão, de capacidade económica, é utópico. É um imposto que nasce para não viver, para fracassar, para morrer, em suma”<sup>72</sup>; e como medida porque “não basta dizer que o contribuinte tem capacidade económica para contribuir mediante algum imposto possível, mas sim tem de se definir se é capaz, se está apto a pagar o imposto concreto, que por uma quantia determinada ou determinável se trata de lhe exigir.”<sup>73</sup> Como título capaz de caracterizar a capacidade contributiva e apresentar simultaneamente a sua importância no direito fiscal, revelando por isso a sua especificidade, pode-se afirmar que sem a capacidade contributiva não há possibilidade de realização da justiça material fiscal<sup>74</sup>. Reflexo do defendido é o que adopta DOMINGUES DE OLIVEIRA, apelando a que “a capacidade contributiva tutela não só a igualdade material no tributo, mas a liberdade de iniciativa e a propriedade privada em face do Estado (em virtude da protecção que apresenta contra os tributos confiscatórios).”<sup>75</sup>

Em termos práticos, a especialidade do método principialista, designadamente através da capacidade contributiva, enquanto fundamento e exigência essencial da metodologia criativa do direito fiscal, “conduz a que nos textos legais se utilizem muito frequentemente conceitos que fazem referência a magnitudes económicas”<sup>76</sup>, porém, tal consequência não permite que “o legislador empregue «ficções jurídicas» ou legais para definir as realidades económicas tributadas (ficções relativas ao facto tributável); quer seja nas normas que valoram essas realidades (ficções relativas à base tributável), bem seja ao definir o sujeito passivo do imposto a quem tributa como «titular» ou «beneficiário» daquelas realidades que indicam a capacidade económica de pagar o imposto, de suportá-lo.”<sup>77</sup>

---

<sup>70</sup> José L. Pérez de Ayala e Eusebio González, *ob cit*, página 175

<sup>71</sup> Raciocínio apresentado por José L. Pérez de Ayala e Eusebio González, *ob cit*, página 175, tradução nossa

<sup>72</sup> José L. Pérez de Ayala e Eusebio González, *ob cit*, página 179, tradução nossa

<sup>73</sup> José L. Pérez de Ayala e Eusebio González, *ob cit*, página 180, tradução nossa

<sup>74</sup> De alguma maneira ideia expressa em José L. Pérez de Ayala e Eusebio González, *ob cit*, página 185

<sup>75</sup> Afirmação do raciocínio do autor mencionado feita por Marciano Seabra de Godoi, *Justiça, igualdade e direito tributário*, página 198

<sup>76</sup> José L. Pérez de Ayala e Eusebio González, *ob cit*, página 25, tradução nossa

<sup>77</sup> José L. Pérez de Ayala e Eusebio González, *ob cit*, página 181, tradução nossa

Porém, apesar da centralidade do princípio da capacidade contributiva e do método principialista, estes não podem ser encarados como exclusivos e únicos. Na verdade, há espaço para o **método conceptualista**, como defende CALVO ORTEGA<sup>78</sup>.

Através deste método preconiza-se um importante papel para os conceitos na produção legislativa fiscal, já que “em primeiro lugar, as normas financeiras (tributárias, orçamentais, etc.) regulam actos jurídicos realizados por sujeitos de direito massivamente e com carácter quase exclusivamente legal, o que obriga, e ao mesmo tempo permite, uma conceitualização muito extensa. Em segundo lugar, as normas jurídicas a que nos referimos autorizam uma discricionariedade administrativa muito limitada (são normas vinculantes), o que obriga os poderes públicos produtores das mesmas a uma determinação mais precisa e, em consequência, a uma maior utilização de conceitos.”<sup>79</sup> Todavia, não se pode incorrer no erro de sobrepor os conceitos jurídico-fiscais aos princípios. Essa seria a subversão completa do sistema fiscal e do próprio caminho para alcançar a justiça fiscal, já que os conceitos e o método conceptualista surgem apenas como uma ferramenta jurídica, auxiliar do legislador e da concretização dos princípios. O trono pertence aos princípios fiscais, nomeadamente à capacidade contributiva, sendo que se algum conflito houver entre os dois prevalecerá este último<sup>80</sup>.

De toda esta construção ressalta que a especialidade da metodologia criativa do direito fiscal decorre da sua essência, enquanto direito marcado pela necessidade de garantir os direitos e interesses dos contribuintes contraposta à necessidade de o Estado se financiar, é exigida pela sua finalidade, já que a justiça fiscal pressupõe uma lógica interior e própria da fiscalidade jurídica, nomeadamente através da capacidade contributiva, e concretiza a sede de qualidade, de técnica e de praticabilidade do ramo de direito em questão. Mais uma vez não há um corte com a metodologia jurídica genérica, o que há é o apelo a uma metodologia adaptada em nome da concretização da justiça fiscal, e aí, o lugar de destaque é ocupado pelo princípio de cúpula, o princípio da capacidade contributiva, porque, apesar de não ser o único, é certo, é o que marca a diferença do direito fiscal e, por isso, tem naturalmente de embeber a produção legislativa respectiva, caso contrário a injustiça, a ineficiência e a ineficácia normativas seriam a realidade.

## 2. A especialidade APLICATIVA

---

<sup>78</sup> R. Calvo Ortega, *ob cit*, página 39

<sup>79</sup> R. Calvo Ortega, *ob cit*, página 39, tradução nossa

<sup>80</sup> R. Calvo Ortega, *ob cit*, página 39



Ao apelar-se à existência de uma especialidade aplicativa no direito fiscal atende-se à problemática da interpretação e da integração, cada uma com um símbolo especial em face do direito globalmente considerado.

### 2.1. A especialidade da metodologia interpretativa

Actualmente, a doutrina fiscalista surge uniformemente a favor da inexistência de especialidades interpretativas. Porém, se na altura da criação doutrinária de GRIZIOTTI, enquanto este defendia, como consequência da sua construção integrada do fenómeno financeiro, a presença de uma interpretação funcional, autores como VANONI e BERLIRI afugentavam qualquer tipo de especialidade interpretativa por defenderem a presença de um método unitário no direito fiscal<sup>81</sup>. Se nos desprendermos da prévia questão metodológica de que tratámos no primeiro capítulo, somos conduzidos a afirmar que ainda hoje a posição dos dois autores é a correcta, não havendo qualquer tipo de especificidade no âmbito interpretativo do direito fiscal. No entanto, a questão é mais complexa. Não basta afirmar que, pela existência da unidade sistemática do direito, enquanto ciência globalmente considerada, em todos os ramos jurídicos, e aqui, no que nos interessa, no direito fiscal, não há espaço para construções paralelas, seguindo todos os saberes jurídicos o trilho já traçado anteriormente para a interpretação dos seus actos legislativos. Se, no início do presente estudo, aderimos a uma base metodológica complexa, assente no núcleo jurídico, mas auxiliada por outros elementos externos essenciais à correcta configuração do direito fiscal, dando especial relevo aos princípios específicos tributários, então, não se pode deixar de atender a que essa opção metodológica prévia suscita, inevitavelmente, implicações na metodologia interpretativa. Em absoluto acordo estamos com a doutrina maioritária que afirma a aplicação dos métodos gerais da ciência jurídica também ao direito fiscal, todavia, há que atender a que o **método principialista, enquanto instituto nevrálgico** do direito fiscal, traz consigo a preocupação máxima acerca da sua utilização, surgindo na presente questão como ferramenta hermenêutica<sup>82</sup>.

Com a valorização deste método principialista transporta-se para o direito fiscal a possibilidade de realizar uma função máxima do direito já que, como afirma GARCÍA DE ENTERRÍA, os princípios são “expressão, desde logo, de uma justiça material, mas especificada tecnicamente em função dos problemas jurídicos concretos, e susceptíveis, por conseguinte, de uma segurança de funcionamento e manejo que se volatilizaria se o

---

<sup>81</sup> Antonio Berliri, *Principi di Diritto Tributario*, volume primo, página 139 a 143; Ezio Vanoni, *Opere Giuridiche, I: Natura e interpretazione delle leggi tributarie. Altri studi di diritto finanziario*, especialmente, página 157 a 181

<sup>82</sup> R. Calvo Ortega, *ob cit*, página 41

tradicional lugar da lei pretendesse ser substituído por uma abstracta e indeterminada invocação da justiça, ou da consciência moral, ou da discricionariedade do juiz.”<sup>83</sup>

Apesar de não ser um método exclusivo do direito fiscal, este ramo de direito comporta um dos melhores campos para se atender ao método principialista, já que, como nos informa CALVO ORTEGA<sup>84</sup>, através dele não só se dá seguimento ao método utilizado na criação legislativa, como se alcança uma visão global da norma a ser interpretada, oferecendo desse modo uma sua melhor realização, além de que se está a fundar a técnica interpretativa em elementos estáveis, que alcançaram, em quase todos os ordenamentos jurídicos, valor constitucional, já que foram incorporados na maioria das Constituições. As justificações para a utilização deste método e para a sua extrema importância e especificidade fiscal surgem quer porque a complexidade das normas e as suas constantes alterações assumem um espaço muito extenso na realidade jurídica fiscal, mas igualmente porque os poderes de organização e inspecção oferecidos à Administração Tributária são latíssimos e também porque cada vez mais se assiste ao fenómeno de extensão das situações geradoras da obrigação fiscal, cumulada com o aumento das situações subjectivas passivas<sup>85</sup>. A presença destas justificações declara a peculiaridade do método principialista no direito fiscal, revelando a sua especificidade na metodologia interpretativa.

Ainda na senda de Calvo Ortega, um outro aspecto é imprescindível mencionar. Este autor refere mais uma especialidade interpretativa na metodologia fiscal que é a **importância e valoração superiores do método histórico e do método sistemático** em face de outros ramos jurídicos<sup>86</sup>. Tal como nos outros ramos jurídicos, o método interpretativo socorre-se de uma variadíssima gama de instrumentos que compõe um ramalhete multicolor composto quer pelo elemento gramatical, quer pelo lógico, histórico, sistemático e pelo teleológico, qualquer um deles em perfeita sincronia com os restantes. Mas devido à evolução acelerada do direito fiscal, um espaço jurídico onde as normas são suprimidas ou alteradas constantemente, assemelhando-se a uma guerra intergaláctica, a ponderação do elemento histórico/histórico-evolutivo assume uma importância extrema, já que, aliado ao elemento sistemático, nos oferecerá o *quê*, o *porquê* e o *como*, ou seja o sentido, a finalidade e o alcance da norma, factores tão desejados por qualquer aplicador de direito.

---

<sup>83</sup> Eduardo García de Enterría citado por Eugenio Simon Acosta, *ob cit*, página 356, tradução nossa

<sup>84</sup> R. Calvo Ortega, *ob cit*, página 41

<sup>85</sup> R. Calvo Ortega, *ob cit*, página 120

<sup>86</sup> R. Calvo Ortega, *ob cit*, página 119

No âmbito do elemento histórico/histórico-evolutivo<sup>87</sup>, porque as normas fiscais são talvez as normas mais instáveis do ordenamento jurídico, o papel dos precedentes legais assume especial relevo, visto que o vazio legislativo não é um bom companheiro interpretativo mormente neste ramo jurídico. Toda a reforma legislativa nasce de o anterior instituto não ser adequado, daí que para alcançar a essência da norma fiscal seja importante o precedente legal e que este partilhe o lugar destacado com a *occasio legis*. Como VANONI defendeu, apesar das circunstâncias sociais corresponderem a uma ajuda limitada para o intérprete em geral, no direito fiscal estas revestem-se de particular importância porque muito frequentemente as leis fiscais surgem de um impulso de necessidades imediatas que têm de ser atendidas<sup>88</sup>. Mas também os trabalhos preparatórios ocupam espaço privilegiado no âmbito interpretativo fiscal, uma vez que, apesar de não deterem valor de interpretação autêntica, através deles permite-se decifrar a *mens legislatoris*, atendendo ser necessário criar uma espécie de hierarquia no seu valor, já que este será tanto maior quanto mais intensamente se detectar uma sua influência real na formulação legal<sup>89</sup>.

Em paralelo com o elemento histórico/histórico-evolutivo, o elemento sistemático assume igualmente acrescida relevância no campo interpretativo do direito fiscal. Como defende PASTOR RIDRUEJO, na linha de pensamento de VANONI, o direito fiscal é “mais sistemático do que o resto dos sectores jurídicos porque, enquanto é difícil estabelecer critérios de graduação e sistematização entre as diversas partes de um ordenamento, pode dizer-se que há parcelas nas quais a coerência entre os princípios e o seu desenvolvimento, através de distintas unidades ou elementos que o compõem, é muito mais forte, e nestes casos, o direito tributário é quicá um dos mais claros.”<sup>90</sup> Esta clareza sistemática advém, parece-nos, da importância extrema que ocupam os princípios específicos do direito fiscal, em consonância com os outros princípios enformadores da ordem jurídica, que aglutinam a organização, estruturação e substancialidade necessárias à sistematização. Desta importância revelada do elemento sistemático sobressai igualmente a presença dos elementos económicos, elementos esses que nos transportam para a questão do realismo económico no direito fiscal ou, se preferirmos, a problemática da interpretação económica. **A problemática da interpretação económica** nasce com a *Reichabgabenordnung* de BECKER em 1919. No seu § 4 afirmava-se que “na interpretação da lei tributária se deve

<sup>87</sup> Expressão designada por EUGENIO SIMON ACOSTA para apontar que o elemento histórico deve atender igualmente à sua evolução, de modo a projectar uma imagem real do que se procura indagar, porquanto “a história da norma começa antes da sua promulgação e continua depois desta. A história compreende os antecedentes e a evolução posterior (método histórico em sentido estrito e método histórico-evolutivo).” *Ob cit*, página 336, tradução nossa

<sup>88</sup> Posição de VANONI apresentada por Eugenio Simon Acosta, *ob cit*, página 339

<sup>89</sup> Eugeni Simon Acosta, *ob cit*, página 338

<sup>90</sup> Raciocínio exposto por Eugenio Simon Acosta, *ob cit*, página 343, tradução nossa

considerar o seu escopo, o seu *significado económico* e a evolução da situação de facto.”<sup>91</sup> A preocupação de embrenhar o significado económico na hermenêutica fiscal surge da impossibilidade de o intérprete fiscal negar a presença da realidade económica nas normas fiscais, visto a realidade observada pelo direito fiscal ter intimas ligações com o fenómeno económico, ainda que esse fenómeno seja trabalhado de um ponto de vista centralmente jurídico, sendo imprescindível, portanto, a busca do significado económico subjacente. Esta problemática da consideração económica revela, como defende AMATUCCI, “a evolução das normas jurídicas segundo o seu sentido económico, i.e., o seu significado dirigido à realidade económica, e exprime o primado da substância sobre a forma enquanto relevado por juristas que procederam na compreensão intuitiva daquilo que é económico, apoiados pela análise dedutiva e filológica.”<sup>92</sup>

De acordo com TIPKE-LANG<sup>93</sup>, o modo da consideração económica encontra o seu verdadeiro significado nos casos em que o legislador fiscal utiliza conceitos jusprivatísticos, importando-os do direito civil. Encontra aqui o seu núcleo porque se contrapõem dois universos: um, marcado pela construção civilística, juridicamente puro, e outro, cunhado pela influência do económico, ainda que juridicamente centralizado. Nos termos da posição dos citados autores, “o princípio *ius civili scriptum est vigilantibus* não opera no direito tributário. O modo de consideração económica está ao serviço da individualização regular da capacidade contributiva económica e com isso ao serviço do princípio da igualdade.”<sup>94</sup> De uma tal contraposição poderia surgir, como surgiu, uma defesa cega da reconstrução total e permanente, pelo direito fiscal, de todos os conceitos importados do direito civil, defendendo-se uma correcção geral dos conceitos recebidos de outros ramos jurídicos de modo a que estes se adequassem da melhor forma ao princípio da capacidade contributiva<sup>95</sup>, mas posições extremas não devem nunca ser as defendidas, além de que, em nome da unidade da ordem jurídica, não se justifica o derrube de aspectos gerais, quando não existam fundamentos suficientemente válidos para o fazer. Com este raciocínio, o problema simplifica-se. Quando o legislador fiscal importa conceitos de outros ramos de direito, em especial do direito privado, se nada afirma sobre qual o seu sentido, em princípio manter-se-á o seu significado originário. Porém, apenas isto não basta. Porque existe efectivamente uma contraposição de objectos e perspectivas entre o direito fiscal e o direito civil e porque os fins de ambos são diversificados (não se estendendo o fim civil ao fiscal), não se deverá recusar a avaliação do fenómeno

---

<sup>91</sup> Lerke Osterloh, *loc cit*, página 115, tradução e sublinhado nossos

<sup>92</sup> Andrea Amatucci, *loc cit*, página 581 e seguintes, tradução nossa

<sup>93</sup> Citados por Andrea Amatucci, *loc cit*, página 581 e 582, nota de rodapé (8)

<sup>94</sup> Andrea Amatucci, *loc cit*, página 582, nota de rodapé (8), tradução nossa

<sup>95</sup> Andrea Amatucci, *loc cit*, página 587

económico na metodologia interpretativa fiscalista. A questão será sempre resolvida no plano interpretativo.

Na metodologia jurídica geral apela-se muitas vezes ao princípio da relatividade dos conceitos jurídicos<sup>96</sup> e esse é um princípio que aqui suscitado demonstra a necessidade de flexibilizar a rigidez interpretativa e admitir o afastamento dos conceitos originários quando existam verdadeiros dados indiciadores dessa necessidade, dado a unidade jurídica na formação conceptual implicar atender às finalidades de cada ramo de direito e sobretudo exige maior conhecimento interdisciplinar e maior autonomia para cada ramo jurídico em si mesmo considerado<sup>97</sup>.

A existência das especialidades fiscais, revelada na influência do fenómeno económico, demonstrada, designadamente, no princípio da capacidade contributiva, faz com que essas especialidades sejam os elementos delimitadores do afastamento do sentido original dos conceitos importados, nomeadamente, do direito privado. Precisamente por este raciocínio ser o raciocínio exigido, o legislador fiscal deu provas na lei de casos em que os conceitos, apesar de criados e desenvolvidos no direito comum, quando aplicados ao direito fiscal, porque o objecto económico o exige, são adaptados e renascem com um sentido diferente, afastando-se do direito civil<sup>98</sup>. Esta capacidade e necessidade de transformação operada no seio do direito fiscal revelam em todo o seu esplendor a sua autonomia e a presença concreta de especificidades metodológicas, fenómenos esses dignos de nota.

É claro que ao falar-se da necessidade de consideração económica na técnica interpretativa fiscal se observa uma inspiração directa na interpretação teleológica<sup>99</sup>, surgindo esta como trampolim propiciador da força alcançada pelo dito realismo económico, aqui defendido de modo mitigado, atento que apenas se afasta o significado originário do conceito importado quando se justifique.

---

<sup>96</sup> Lerke Osterloh, *loc cit*, páginas 124 e 125

<sup>97</sup> Andrea Amatucci, *loc cit*, página 580

<sup>98</sup> A título de exemplo podemos mencionar, para efeitos do Imposto Municipal de SISA e IRS, uma promessa de compra e venda poder ter a consequência de um verdadeiro contrato de compra e venda; outro caso é, para efeitos de IVA, a compra e venda de bens incorpóreos ser tomada como prestação de serviços.

Também constitui exemplo legal de que o direito fiscal procura atingir o objecto económico real o facto de no artigo 38º da Lei Geral Tributária (LGT) se estabelecer que negócios jurídicos ineficazes juridicamente para o direito civil sejam negócios jurídicos que produzem efeitos no âmbito da tributação.

O próprio artigo 11º da LGT, nos seus nºs 2 e 3, apela à “substância económica dos factos tributários”, actuando esse apelo para os casos em que, como foi defendido, se vislumbra, ou na lei, ou no espírito do legislador ou do sistema, que a importação pura e simples não se adequa à função exacta do direito fiscal.

<sup>99</sup> Posição defendida por PAPIER e apresentada por Andrea Amatucci, *loc cit*, página 589, nota de rodapé (14)

Com esta problemática não se pode ainda confundi-la com a questão da interpretação funcionalista. Esta técnica/método interpretativo, nascido com o integralismo e o método sincrético de Griziotti, é aqui rejeitada nos termos em que se rejeita a construção da Escola de Pavia, tal qual ela foi defendida. A causa máxima da recusa deste tipo de método interpretativo deriva, fundamentalmente, da insegurança jurídica que causa, abrindo a porta à arbitrariedade e a subjectividade excessiva<sup>100</sup>. Com ele todos os preceitos normativos teriam de ser ajustados com base nos dados políticos, económicos e técnicos, o que quase seria uma abordagem paralela à Escola de Direito Livre<sup>101</sup>.

Delineadas as especificidades metodológicas interpretativas de base há ainda espaço para afastar alguns métodos anteriormente defendidos no campo do direito fiscal. Falamos das **questões do *in dubio contra fiscum*, *in dubio pro fisco* e a interpretação restritiva decorrente da *odiosa restringenda***. Qualquer um dos agora mencionados métodos assenta numa virtualidade negativa do direito fiscal.

Nos termos do *in dubio contra fiscum*, em qualquer caso de dúvida, deve o aplicador de direito decidir sempre a favor do contribuinte. Esta técnica decorre de uma concepção do direito fiscal como um direito excepcional, extremamente lesivo e em que o estar sujeito a tributação era sinal de indignidade, como se interpretava em tempos idos de textos de Modestino<sup>102</sup>. De facto, GONZÁLEZ e LEJEUNE asseguram que “a história dos sistemas tributários aparece intimamente ligada à existência de privilégios e imunidades fiscais, de forma que o tributo ou se impunha aos vencidos ou bem que se exigia em função da classe social a que se pertencia”.<sup>103</sup> ACOSTA afirma mesmo que, na época moderna, se procurou dar continuidade a esta corrente interpretativa, fundando-a, quer no princípio contratual do *favor debitoris* (quem se obriga, obriga-se ao menos), quer na ideia de que, se existe dúvida, será porque o Estado não provou o seu direito, o que teria necessariamente de fazer para tributar<sup>104</sup>.

Próxima da técnica acima mencionada, mas ainda assim diferente, encontra-se a interpretação restritiva, fundada, também ela, na preocupação da excepcionalidade e restritividade do direito fiscal, já que este afectaria de forma intensa a liberdade e a

---

<sup>100</sup> Eugénio Simon Acosta, *ob cit*, página 351; Andrea Amatucci, *loc cit*, página 596

<sup>101</sup> De algum modo, ideia presente em Andrea Amatucci, *loc cit*, página 596

<sup>102</sup> Eugenio Simon Acosta, *ob cit*, página 348

<sup>103</sup> Eusebio González e Ernesto Lejeune, *ob cit*, página 157, tradução nossa

<sup>104</sup> Eugenio Simon Acosta, *ob cit*, página 348

propriedade individual, cabendo ao aplicador desenvolver todos os esforços para restringir o sentido dos termos utilizados pelo legislador, jamais ampliando-os<sup>105</sup>.

Em qualquer uma das apontadas técnicas visualiza-se uma ideia de direito fiscal e da sua metodologia estranha ao que hoje é concebido. Quer a concretização do direito fiscal como um ramo não excepcional, quer a integração da interpretação das leis fiscais no seio da interpretação comum a todas as leis, afastam a possibilidade de admitir este tipo de método interpretativo. Como já foi tratado, o método interpretativo é, em primeira linha, o mesmo que o de todas as outras leis, apresentando contudo especificidades metodológicas que foram abordadas e que se incrustam no valor acrescentado dos elementos histórico/histórico-evolutivo e sistemático, tal como na presença fulcral do método principialista que assume a sua maior vitalidade no espaço jurídico da fiscalidade.

Se se recusa a possibilidade de interpretar de acordo com a interpretação restritiva e com a técnica *in dubio contra fisco*, então, também facilmente se compreende que a recusa do método *in dubio pro fisco* igualmente se impõe. Aqui, ao contrário da primeira, o contribuinte seria lesado, visto, em casos de dúvida, contra ele dever ser interpretada a lei fiscal. Segundo o que nos diz VANONI, um dos argumentos mais fortes utilizados para justificar este método seria o facto de apenas assim se permitir assegurar a inexistência da fuga aos impostos, como forma de não sobrecarregar mais os restantes contribuintes. Todavia, o mesmo autor recusa a doutrina, afirmando que esta não projecta a correcta função do aplicador de direito. Sustenta que é ao legislador que cabe fazer leis que combatam fenómenos de evasão e que criem o espaço para a concretização da justiça fiscal e não ao aplicador, esse apenas interpreta nos termos em que o legislador criou a lei, bem ou mal<sup>106</sup>.

Para terminar a análise das especialidades da metodologia interpretativa é necessário apontar a **importância que as resoluções administrativas têm no âmbito da aplicação do direito fiscal**.

Em mais nenhum ramo de direito se observa a extrema importância prática que os instrumentos administrativos assumem no direito fiscal. Apesar de as resoluções administrativas carecerem de efeito vinculativo para o exterior, tendo apenas eficácia

---

<sup>105</sup> Eugenio Simon Acosta, *ob cit*, página 353

<sup>106</sup> Apresentação por Eugenio Simon Acosta, *ob cit*, página 349

interna em relação à Administração Fiscal<sup>107</sup>, quando transmitidas por circular, a realidade revela que, além de deterem carácter organizativo, elas ocupam também espaço na função interpretativa<sup>108</sup>. A grande justificação prende-se com o valor da segurança jurídica, porquanto através delas, nomeadamente quando incluídas em circulares, os contribuintes ficam a conhecer quais os critérios interpretativos do Fisco, facilitando a compreensão e o manejo adequado de uma tão elevada massa legislativa como é a fiscal<sup>109</sup>. Trata-se, no fundo, de fazer face aos fenómenos de multiplicação e descentralização da Administração Fiscal, permitindo mais facilmente uma resolução rápida e uniforme para situações idênticas e sem particularidades juridicamente relevantes, procurando reduzir o espaço de discricionariedade do Fisco, mas não eliminá-lo, já que esse espaço de escolha, em caso de diferenciação, tem de ser salvaguardado<sup>110</sup>.

Diz-nos SALDANHA SANCHES que as orientações administrativas surgem como instrumento de gestão, tendo como objectivo reduzir a complexidade global do sistema fiscal, e actuando como forma de programação da actividade administrativa fiscal, conciliando a criação normativa em termos hierarquicamente superiores com a responsabilização necessária à descentralização operada na Administração Fiscal<sup>111</sup>. Como afirma o mesmo autor<sup>112</sup>, apesar da ausência de vinculação externa, a sua criação traduz-se na quase certeza de que, em princípio, a posição tomada pelo Fisco não será alterada no quadro dos meios graciosos a que os particulares podem recorrer para refutar a posição da Administração Fiscal, mas sobretudo garante a presença de um elemento dinâmico na interacção entre o Fisco e os contribuintes através da criação de um espaço de maior segurança jurídica na decisão privada, permitindo mais facilmente evitar o chamado risco fiscal. Consegue-se através das resoluções administrativas uma “estabilização da aplicação do Direito, aumentando a segurança do contribuinte e evitando o recurso excessivo aos tribunais.”<sup>113</sup>

Apesar desta importância, a sua espécie de liberdade conformadora não pode ser ilimitada, existindo, por isso, barreiras limitativas da interpretação administrativa das

---

<sup>107</sup> Daí que SALDANHA SANCHES alerte para o especial cuidado a ter na relação das resoluções administrativas com outros instrumentos que são limitadas, considerando que a norma fiscal se relaciona, não com a resolução administrativa, mas sim com o facto, de modo directo e intransponível. Deste apontamento resulta que da existência de uma circular não resulta a validação de um acto praticado pela Administração Fiscal que contenha vícios que essa circular possa tentar sanar, nem da “ilegalidade” de uma circular resulta a ilegalidade de certo acto da Administração Fiscal. José Luís Saldanha Sanches, *A quantificação da obrigação tributaria: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*, páginas 211 e 212

<sup>108</sup> R. Calvo Ortega, *ob cit*, páginas 111 e 112

<sup>109</sup> R. Calvo Ortega, *ob cit*, páginas 111 e 112

<sup>110</sup> José Luís Saldanha Sanches, *ob cit*, página 203

<sup>111</sup> José Luís Saldanha Sanches, *ob cit*, páginas 204 e 205

<sup>112</sup> José Luís Saldanha Sanches, *ob cit*, páginas 206 a 209

<sup>113</sup> José Luís Saldanha Sanches, *ob cit*, página 209



normas fiscais. Essas limitações encontram-se na oportunidade que a Administração Fiscal tem para actuar através destes instrumentos. Caso esteja perante normas que tenham por destinatários os agentes administrativos fiscais, então a justificação para a sua existência nasce da necessidade de evitar o aparecimento de interpretações, e por tal aplicações, desencontradas; caso sejam normas destinadas aos sujeitos passivos da relação jurídica tributária, então, as resoluções administrativas, actuando como instrumento de comunicação entre as duas partes com os objectivos já mencionados, fazem sentido acontecer ou quando por obscuridade da lei, seja complexa a apreciação do preceito fiscal - desde que só se clarifique qual o sentido mais viável apenas do lado da Administração Fiscal -, ou quando em nome da essencialidade da lei se vislumbre essa necessidade<sup>114</sup>.

## 2.2. A especialidade da metodologia integrativa

Neste domínio não se apresentam especialidades em termos positivos como foram abordadas a propósito do tratamento da especialidade da metodologia interpretativa. No direito fiscal não existe mesmo uma qualquer especialidade nos métodos de integração de lacunas, existe sim é uma limitação específica quanto à utilização do mais comum dos métodos, a analogia. Tal como no direito penal a analogia é por princípio recusada, visto nos encontrarmos no âmbito de um direito que afecta a esfera jurídica patrimonial dos cidadãos, mas principalmente porque no direito fiscal o princípio da legalidade assume uma forte preponderância e papel. É precisamente por o princípio constitucional da legalidade no direito fiscal exigir que os elementos essenciais do imposto estejam cobertos por lei parlamentar que não se permite que nesses elementos o aplicador recorra à analogia, porquanto se o fizesse levaria a que se aplicasse um imposto a um caso não previsto pela lei. Mas, além deste princípio da legalidade fiscal, também o princípio da tipicidade, integrado no princípio do Estado de Direito, preclude o apelo à analogia como forma integrativa, uma vez que se está perante uma tipicidade fechada. A metodologia integrativa fica assim amputada da amplitude genérica com que é tratada nos outros ramos de direito. Todavia, há quem defenda a ausência desta limitação, tal como há quem defenda uma não tão grande limitação. Vejamos.

VANONI, autor clássico do direito fiscal, integra uma corrente extremista ao afirmar que a analogia é um método a utilizar na sua plenitude no âmbito jurídico-fiscal. Este autor

---

<sup>114</sup> José Luís Saldanha Sanches, *ob cit*, página 213 a 219

defende uma tal posição porque considera que o método analógico não implica qualquer criação normativa no ordenamento jurídico, antes comportando apenas e tão só uma verdadeira aplicação da lei existente<sup>115</sup>. Porém, tal como se recusa a outra posição extremista de negar em absoluto a presença da analogia relativamente a qualquer regulação do direito fiscal, já que este não constitui um corpo normativo odioso e excepcional, repugnando qualquer acréscimo dos seus tentáculos, também se deve recusar a posição apresentada, ou não houvesse o dever de atender ao princípio da legalidade no direito fiscal.

Uma outra corrente que começa a tecer a sua teia, onde CASALTA NABAIS se enquadra, em termos de doutrina portuguesa, e para além da tentação de admitir a analogia nos casos nomeadamente de evasão fiscal, é aquela segundo a qual, ainda que salvaguardando por princípio os elementos essenciais da integração analógica, se admite que esses mesmos elementos essenciais fiquem sujeitos à analogia quando uma lei especificamente o preveja, existindo aqui a procura de salvaguardar “uma adequada e equilibrada ponderação dos bens jurídico-constitucionais em presença. Bens jurídicos são, de um lado, o princípio da legalidade fiscal, a exigir segurança jurídica e, de outro lado, o princípio da igualdade fiscal, a reclamar justiça e equidade.”<sup>116</sup>

Com discussões doutrinárias como estas e com a limitação analógica expressa na lei, vislumbra-se que no direito fiscal o elemento integrativo analógico está limitado e apresenta uma construção limitativa própria que não é despendida de apontar.

### **3. A especialidade CIENTÍFICA: os esquemas de estudo próprios**

Tal como em termos criativos e aplicativos o direito fiscal apresenta especialidades capazes de revelar uma metodologia própria, também no seu estudo, vulgo, criação científica, encontramos especialidades reveladoras da sua autonomia, paralelas às suas especificidades metodológicas e derivadas delas.

No plano dogmático, verificou-se um acompanhamento do plano metodológico, já que, ao mesmo tempo que se contrariava a visão integralista do direito financeiro de GRIZIOTTI, através da formação da corrente da pureza do método do direito fiscal, no plano estritamente dogmático, porque se pretendia acompanhar a evolução metodológica,

---

<sup>115</sup> Ezio Vanoni, *ob cit*, página 299 e 302

<sup>116</sup> José Casalta Nabais, *ob cit*, página 217

procurou-se “a elaboração de um sistema de conceitos apoiados nas estruturas jurídico-privadas da relação obrigacional.”<sup>117</sup>

Tal como a pureza do método do direito fiscal se fundou na escola de direito público alemã do século XIX, também a estruturação do estudo desta ciência jurídica, como passo paralelo e necessário à sua autonomia e reflexo da sua especialidade metodológica, se baseou nela para recorrer ao direito privado como o impulsionador dos esquemas científicos básicos da disciplina, nomeadamente aos conceitos de obrigação e de relação jurídica, elementos que constituem toda a base do direito fiscal enquanto ciência jurídica. Através desta criação, a relação tributária ficou consagrada classicamente como uma relação de poder, assente numa concepção autoritária de tributo que defende que a fundamentação jurídica que habilita a tributação é precisamente a soberania estatal, o *ius imperii* do Estado que força à submissão e ao acatamento por parte dos seus contribuintes, olhados, então, como súbitos<sup>118</sup>.

Apesar de as vozes se ouvirem desde logo<sup>119</sup>apontando a insatisfação desta construção impetuosa e impositora que apelava à construção dogmática do direito fiscal como uma relação jurídica obrigacional de direito público, ainda que as suas raízes fossem adaptadas do direito privado, a verdade é que a relação jurídica tributária tomou o centro científico do direito fiscal, sendo mesmo apelidada por SAINZ DE BUJANDA<sup>120</sup> como o arquétipo do direito tributário. Porém, o passar do tempo foi revelando a incapacidade desta figura isolada, já que, não só surgia como contraditória a presença central de uma figura de direito privado num ramo de direito público (causas internas), como, em face do desenvolvimento da doutrina juspublicista, natural seria a aproximação do direito fiscal dos institutos dos ramos de direito público mais próximos (causas externas)<sup>121</sup>.

Com a presença das insuficiências do esquema da relação jurídica fiscal, duas foram as reacções científicas: por um lado, aqueles que, embora não pretendendo abdicar da construção civilística do direito fiscal assente na relação jurídica, aperceberam-se da sua insuficiência para explicar o fenómeno fiscal como um todo além das posições intersubjectivistas e enveredaram pela defesa da existência de uma relação jurídica tributária complexa, de modo a abarcar maior número de realidades explicativas; por

<sup>117</sup> Gabriel Casado Ollero, *loc cit*, página 357, tradução nossa

<sup>118</sup> Gabriel Casado Ollero, *loc cit*, página 352 e 353. Para mais desenvolvimentos sobre esta forma clássica de construir os pilares do direito fiscal cfr. José Luís Pérez de Ayala, *Potestad administrativa y relacion juridica (I): La concepcion de la relacion tributaria como relacion de poder*, in Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, Enero-Febrero, 1969, página 9 e seguintes

<sup>119</sup> Nomeadamente, Becker (1921), Hensel (1924), Mirbt (1926), Merk (1926), Nawiasky (1929), Ball (1927), Blumenstein (1926 e 1928), como nos informa Gabriel Casado Ollero, *loc cit*, página 354

<sup>120</sup> Citado por Gabriel Casado Ollero, *loc cit*, página 354

<sup>121</sup> Gabriel Casado Ollero, *loc cit*, página 362

outro lado, aqueles que, recusando o privado no público, que, recusando a posição do contribuinte como súbdito, e que se apercebiam das virtualidades dos ramos de direito público paralelos, iniciaram o trilho dos esquemas procedimentalistas, i.e., buscaram no desenvolvimento administrativo o esquema conceptual do procedimento como realidade mais envolvente do que a relacional. Com esta contraposição de posições científicas nasceu a oposição da perspectiva estática e a perspectiva dinâmica.

De acordo com EUSEBIO GONZÁLEZ, “a **perspectiva estática** do fenómeno tributário, ao considerar o comportamento dos sujeitos num momento determinado, que se considera paradigma e arquétipo dos restantes, ofereceu aos estudiosos desta disciplina, uma contribuição inestimável, uma visão fotográfica, em secção, da realidade objecto de estudo, centrando-se, como não podia deixar de ser, no conceito e conteúdo da relação jurídica tributária de carácter obrigacional, i.e., na consideração de uma relação intersubjectiva em que face ao direito de crédito do ente impositor se coloca a obrigação tributária do contribuinte chamado a satisfazê-la.

O **enfoque dinâmico**, sem desconhecer o que de positivo há na visão anterior e sua decisiva contribuição para o desenvolvimento deste ramo de direito, determina que a mesma é insuficiente como esquema explicativo da variada gama de situações em que podem encontrar-se o ente impositor e o cidadão por ocasião do pagamento dos tributos, centrando o seu estudo no processo de formação e extinção de todas as situações jurídicas subjectivas nascidas da realização do facto gerador, e não só na obrigação tributária e no direito de crédito correspondente.”<sup>122</sup>

Apesar de na prática a distinção não afectar materialmente a estruturação do tributo, já que esta discussão surge como “instrumento assinalado pela doutrina para a sistematização teórica das normas e dos factos fiscalmente relevantes”<sup>123</sup>, podendo mesmo conduzir, como afirma BASCIU, ao risco de menosprezar a discussão e análise de problemas fiscalmente relevantes, resultantes da observação da lei fiscal<sup>124</sup>, também não podemos descurar que a base da organização do estudo da disciplina revela também que a especialidade do ramo de direito surge igualmente nesta área<sup>125</sup>, além de se dever atender que há uma relação íntima entre as opções metodológicas e as escolhas dogmáticas de

---

<sup>122</sup> Eusebio González García, *Los esquemas conceptuales del Derecho Tributario* in Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, número 114, Noviembre-Diciembre, página 1548, tradução e sublinhado nossos

<sup>123</sup> Gabriel Casado Ollero, *loc cit*, página 384, tradução nossa

<sup>124</sup> Gabriel Casado Ollero, *loc cit*, páginas 384 e 390

<sup>125</sup> Já que, apesar de recorrer a institutos de outros ramos de direito para construir a sua base dogmática, adapta-os e condiciona-os nos termos das suas especificidades.

estudo de certa disciplina jurídica. Essa relação alimenta a concretização da autonomia e revitaliza a metodologia específica, atento que quem estuda o direito fiscal fá-lo com método, e o aspecto dogmático jamais é insensível ao aspecto metodológico, são no fundo dois símbolos entrelaçados da autonomia fiscal que se interceptam e influenciam entre si. Por se realçar esta vertente de interdependência é relevante abordar esta problemática.

Porque existe esta ligação íntima entre as opções metodológicas e as opções dogmáticas recusa-se aqui qualquer visão unilateral quanto aos esquemas de estudo do direito fiscal. Se anteriormente afirmámos que, no plano metodológico, o direito fiscal deve assentar numa método unitária adaptado, receptiva dos elementos circundantes e marcada por especificidades próprias, contraditório seria afirmar que apenas uma das soluções propostas por muita doutrina quanto aos esquemas de estudo seria a adequada. Vamos de encontro à postura intelectual defendida hoje por vária doutrina estrangeira, uma posição doutrinária de complemento e união. Esta corrente ideológica defende que a relação existente entre as duas opções possíveis para fundar a dogmática fiscalista – relação jurídica ou procedimento tributário – não devem ser encaradas como formas alternativas, excludentes uma da outra, mas sim como formas complementares, símbolos do intercâmbio existente e preconizado pelo próprio conteúdo substantivo do direito fiscal. Apelida-se **fungibilidade** a presença desta flexibilidade e relatividade nos esquemas conceituais do direito fiscal, i.e., “o intercâmbio dos esquemas jurídicos de que pode valer-se o legislador na elaboração da norma fiscal e na configuração das diferentes figuras tributárias”<sup>126</sup>. Trata-se de afirmar que da avaliação global resulta a negação da existência de um único esquema conceptual e dogmático que tenha realmente validade e eficácia generalizadas e absolutas<sup>127</sup>, reconhecendo, com FEDELE, “que o esquema procedimental (e igualmente o obrigacional) não é mais que um entre muitos esquemas lógico-jurídicos que o jurista pode utilizar para reconstruir e sistematizar o fenómeno tributário, mas não pode esgotar toda a complexa problemática que a dinâmica do tributo contem.”<sup>128</sup>

Pretende-se abdicar da relação jurídica tributária como o centro exclusivo do plano dogmático do direito fiscal de forma a conseguir, como defende CASADO OLLERO, “erradicar a hierarquização das situações jurídico-subjectivas nascidas da actuação da norma fiscal”<sup>129</sup>, repudiando a estereotipada caracterização de um contribuinte-devedor, portador,

<sup>126</sup> Gabriel Casado Ollero, *loc cit*, página 349, tradução nossa

<sup>127</sup> Gabriel Casado Ollero, *loc cit*, página 379

<sup>128</sup> Citação de Gabriel Casado Ollero, *loc cit*, página 381, tradução nossa

<sup>129</sup> Com esta afirmação pretende o autor contrariar a posição de SAINZ BUJANDA que, apesar de defender uma visão integradora do direito tributário, continua a colocar a relação jurídica fiscal no centro do exame da disciplina e evidencia, segundo CASADO OLLERO, uma hierarquização de categorias jurídicas que não se compaginam com o objectivo integrador pretendido, já que mais não seriam do que uma versão actualizada da concepção clássica da relação jurídica tributária. Gabriel Casado Ollero, *loc cit*, página 368 a 371

em exclusivo, de obrigações e deveres fiscais [...], afastando, paralelamente, a caracterização estereotipada de uma Administração fiscal guardiã do interesse público, e titular, em exclusivo, de situações jurídico-activas face a um contribuinte pronto a elidi-las.”<sup>130</sup>

Esta opção passa pela congruência com a opção metodológica e o impacto desta última num plano substancial, já que não só revela que se acompanha a escolha complementar feita em sede da metodologia, recusando posições radicais e unilaterais, como valoriza a opção do método principialista e o impacto que este tem no direito fiscal. Destacar os princípios e o seu impacto no direito fiscal, como foi apontado anteriormente, exige que, no plano dogmático, se aprecie a força desses mesmos princípios, procurando o seu equilíbrio e não a sua hierarquização, especialmente com base no princípio já referenciado e valorizado da capacidade contributiva. A defesa desta ideia afirma a importância de que “o que o jurista, ou o estudioso do Direito, pode instrumentar não são os princípios informadores do ordenamento tributário – que concretizam os fins do Direito -, mas sim os mecanismos técnicos, por definição instrumentais, para a efectiva realização daqueles. São, pois, os meios (as técnicas) os que devem articular-se em função da sua melhor contribuição para a actuação dos fins (os princípios).”<sup>131</sup>

Esta posição de fungibilidade é de igual modo revelada, ainda que partindo de uma construção diferente, na visão dualista do conteúdo da norma fiscal, defendida por EUSEBIO GONZÁLEZ, na senda de MICHELI. Para estes autores a norma criadora do tributo apresenta dois tipos de efeitos, “uns, chamados a ser considerados num plano estático, centram-se no estudo do facto tributável, colocando em especial ênfase a forma com que este recolhe capacidades económicas susceptíveis de imposição, com o objectivo de valorizar a legitimidade do tributo. Outros, mais centrados no facto tributável e na consideração dos seus efeitos jurídicos, isto é, nas situações jurídicas subjectivas criadas, permitem, tanto uma análise estática que fixe o conceito e conteúdo das situações subjectivas a examinar, como, e sobretudo, o seu processo de formação e extinção, i.e., um estudo que só pode ser desenvolvido desde uma perspectiva dinâmica.”<sup>132</sup>

O certo é que, com qualquer uma das opções, o que se alcança é materialmente o mesmo, uma base dogmática influenciada pela opção metodológica que assenta na virtualidade de reconhecer a complexidade do fenómeno fiscal, abarcando a amplitude da base do seu

<sup>130</sup> Gabriel Casado Ollero, *loc cit*, página 373, tradução e sublinhado nossos

<sup>131</sup> Gabriel Casado Ollero, *loc cit*, página 386, tradução nossa

<sup>132</sup> Eusebio González García, *loc cit*, página 1552, tradução nossa

estudo. Através desta visão global e fungível dos esquemas dogmático-conceptualistas da fiscalidade jurídica dá-se um passo seguro na revelação da especificidade fiscal e na concordância com a base metodológica que lhe subjaz. Procura-se, no essencial, acentuar a autonomia e reafirmar a capacidade metodológica específica de um ramo jurídico que toma contornos cada vez mais relevantes na sociedade global contemporânea.

## BIBLIOGRAFIA

ACOSTA, Eugenio Simon. *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica*. Bolonia: Publicaciones del Real Colegio de España, 1985

AMATUCCI, Andrea. *L'interpretazione della legge tributaria*. IN Trattato di Diritto Tributario, Diretto da Adrea Amatucci, volume primo: Il Diritto Tributario e le sue fonti, II Tomo. Padova: CEDAM, 1994, p. 547 a 615

AMOROS, Narciso. *Derecho Tributario. Explicaciones*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, segunda edición, 1970

AYALA, José Luis Pérez de Ayala. *Potestad administrativa y relacion juridica (I) La concepcion de la relacion tributaria como relacion de poder*. IN Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Publica, Enero-Febrero, 1969, página 9 a 75

AYALA, José Luis Pérez de e GONZÁLEZ, Eusebio. *Curso de Derecho Tributario, Tomo I*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, 4ª edición, 1986

BEREJO, Álvaro Rodriguez. *Introduccion al estudio del derecho financiero. Un ensaio sobre los fundamentos teóricos del Derecho Financiero*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1976

BERGEL, Jean-Louis. *Méthodologie juridique*. Paris: Presses Universitaires de France, 1re édition, 2001

BERLIRI, Antonio. *Principi di Diritto Tributario*, volume primo. Milano: Giuffrè Editore, 1967

CAMPOS, Diogo Leite de e CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de. *Direito Tributário*. Coimbra: Almedina, 1997

COSTA, José Manuel M. Cardoso da. *Curso de Direito Fiscal*. Coimbra: 1972

CUNHA, Paulo de Pitta e. *Direito Fiscal. Primeiras Linhas de um curso*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais da Direcção Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças – Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 1975

D'AMATI, Nicola. *Il Diritto Tributario*. IN Trattato di Diritto Tributario, Diretto da Adrea Amatucci, volume primo: Il Diritto Tributario e le sue fonti, I Tomo. Padova: CEDAM, 1994, p.55 a 111

FERNÁNDEZ, Javier Martín. *Introduccion. El derecho tributario*. IN *Manual General de Derecho Financiero*, Tomo segundo, Derecho Tributário. Parte General. Javier Lasarte, coordinador. Granada: Editorial Comares, GONZÁLEZ GARCIA, Eusebio. *Los esquemas fundamentales del Derecho Tributario*. IN Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Publica 1997, p.1 a 18

FONROUGE, Giuliani. *Derecho Financiero*, volume I. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1965 (reimpressão)

GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999

GONZÁLEZ GARCIA, Eusebio. *Los esquemas fundamentales del Derecho Tributario*. IN Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Publica, número 114, Noviembre-Diciembre, 1974, página 1545 a 1565

GONZÁLEZ, Eusebio e LEJEUNE, Ernesto. *Derecho Tributario I*. Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones, 1997

GRIZIOTTI, Benvenuto.

- *Lo Svolgimento scintifico del diritto finanziario dalla mia prolusione di Catania*, IN Studi di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario, II. Milano: Giuffrè Editore, 1956, página 51 a 70

- *Lo studio funzionale dei fatti finanziari*, IN Studi di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario, II. Milano: Giuffrè Editore, 1956, página 151 a 160

GUERREIRO, António Lima. *Lei geral tributária anotada*. Lisboa: Editora Rei dos Livros

LAMARQUE, Jean. *Droit Fiscal Général. Licence. Fascicule 1*. Paris: Les Cours de Droit, 1991-1992

MORAES, Bernardo Ribeiro. *Compêndio de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1984

MOSCHETTI, Francesco. *La capacità contributiva, profili generali*. IN Trattato di Diritto Tributario, Diretto da Adrea Amatucci, volume primo: Il Diritto Tributario e le sue fonti, I Tomo. Padova: CEDAM, 1994, p.225 a 271

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

OLLERO, Gabriel Casado. *Los esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho tributario. Evolución y estado actual*. IN Revista Española de Derecho Financiero (Civitas), número 59, 1988, página 349 a 390

ORTEGA, Rafael Calvo. *Curso de Derecho Financiero I Derecho Tributario (parte general)*. Madrid: Editorial Civitas, segunda edicion, 1998

OSTERLOH, Lerke. *Il Diritto Tributario ed il Diritto Privato*. IN Trattato di Diritto Tributario, Diretto da Adrea Amatucci, volume primo: Il Diritto Tributario e le sue fonti, I Tomo. Padova: CEDAM, 1994, p.113 a 137

PIRES, Manuel. *A constituição de 1976 e a fiscalidade*. IN Estudos sobre a Constituição, 2ª Volume. Coordenação de Jorge Miranda. Lisboa: Livraria Petrony, 1978, página 417 a 460

QUERALT, Juan Martín; SERRANO, Carmelo Lozano; OLLERO, Gabriel Casado e LÓPEZ, José M. Tejerizo. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Tecnos, 10ª edición, 1999

RUSSO, Pasquale. *Manuale di Diritto Tributario*. Milano: Giuffrè Editore, 1994

SANCHES, José Luís Saldanha. *A quantificação da obrigação tributária. Deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1995

TEIXEIRA, António Braz. *Princípio de Direito Fiscal, vol.I*. Coimbra: Almedina, 3ª edição, 1985

TESORO, Giorgio. *Principii di Diritto Tributario*. Bari: Macrì, 1938

VANONI, Ezio. *Opere Giuridiche I. Natura e interpretazione delle leggi tributarie. Altri studi di diritto finanziario*. Milano: Giuffrè Editore, 1961



PIRES, RITA CALÇADA. A PEDRA FILOSOFAL FISCAL. DA METODOLOGIA E DO MÉTODO EM DIREITO FISCAL. IN REVISTA FISCO, ANO XV, N.º 117/118, DEZEMBRO DE 2004, PÁGINAS 71 A 109 - LISBOA: LEX – EDIÇÕES JURÍDICAS, LDA. ISSN: 0872-9506

XAVIER, Alberto. *Manual de Direito Fiscal I*. Lisboa: Faculdade de Direito de Lisboa, 1974