

Por determinação de Sua Excelência o
Presidente da A.R. _____

1. À 5ª Comissão
2. À DAP
3. CIC Aos GP's e DARP.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Gabinete do Presidente

JRS
8.2.2023

N/ Ref. Of. 31/2023

De: 08.02.23

Proc. n° 95/2023

SUA EXCELÊNCIA O

PRESIDENTE DA ASSEMBLEIA DA REPÚBLICA

O Representante do Ministério Público junto do Tribunal Constitucional veio requerer, nos termos do artigo 82.º da Lei de Organização, Funcionamento e Processo do Tribunal Constitucional (LTC), em processo de fiscalização abstrata sucessiva, a apreciação da constitucionalidade da norma constante do artigo 5º nº1 da Lei 64/2008, de 5 Dezembro - Regime de medidas fiscais anti cíclicas, por violação do artigo 103.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa.

Nos termos dos artigos 54º e 55º, nº 3 da Lei do Tribunal Constitucional, notifico Vossa Excelência para, querendo, se pronunciar sobre o pedido no prazo de trinta dias.

ASSEMBLEIA DA REPÚBLICA Gabinete do Presidente
N.º de Entrada E 784
Classificação 110,01,05, / /
Data 08, 02, 2023

Apresento a Vossa Excelência os melhores cumprimentos *na*

estima pessoal

d/ O PRESIDENTE DO TRIBUNAL CONSTITUCIONAL,

Jos. Campos

ANEXO: cópias do despacho do Ex.mo Cons. Presidente e do pedido

Rua de O Século, 111, 1249-117 Lisboa – Telef. 213 233 600/700 Fax 213 233 610

Home Page: <http://www.tribunalconstitucional.pt>

E-Mail: processos@tribconstitucional.pt



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Processo n.º 95/23

Despacho

Admito o pedido. Notifique-se o órgão autor da norma, na pessoa de Sua Exa. o Senhor Presidente da Assembleia da República para, querendo, se pronunciar sobre o pedido, nos termos do disposto nos artigos 54.º e 55.º, n.º 3, da Lei do Tribunal Constitucional.

Lisboa, 08 de fevereiro de 2023

O Presidente do Tribunal Constitucional

A handwritten signature in red ink, appearing to read 'João Caupers'.

João Caupers





111

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
Ministério Público

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL	
N.º	_____
Espécie	2.ª N.º 95/23
ENTRADA N.º	704 Data 20/1/23
C.	

Excelentíssimo Senhor
Juiz Conselheiro,
Presidente do Tribunal Constitucional

O representante do Ministério Público neste Tribunal Constitucional vem, nos termos do artigo 82.º da Lei de Organização, Funcionamento e Processo do Tribunal Constitucional (LTC), expor e requerer a V.ª Ex.ª o seguinte:

1.º

Os doutos Acórdãos n.ºs 617/2012 e 85/2013, do Plenário deste Tribunal Constitucional julgaram «inconstitucional, por violação do n.º 3, artigo 103.º, da Constituição, a norma do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, na parte em que faz retroagir a 1 de janeiro de 2008 a alteração do artigo 81.º, n.º 3, alínea *a*), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, consagrada no artigo 1.º-A do aludido diploma legal».

2.º

Idêntico juízo de inconstitucionalidade foi reiterado no acórdão n.º 171/2017 (3.ª secção), deste Tribunal Constitucional.

3.º

Nas decisões sumárias n.ºs 557/2019, 559/2019, 592/2019 e 485/2021 (3.ª Secção), deste Tribunal Constitucional, esse mesmo entendimento foi reiterado, em termos materialmente idênticos.





TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
Ministério Público

4.º

Todas as decisões referidas transitaram em julgado.

5.º

Assim, face ao disposto no artigo 82.º da LTC, encontram-se reunidas as condições para que o Tribunal Constitucional organize processo – a tramitar nos termos da fiscalização abstrata e sucessiva de constitucionalidade –, com vista à apreciação, pelo Plenário, da constitucionalidade da norma anteriormente identificada.

O procurador-geral-adjunto

Jorge dos Reis Bravo

Jorge dos Reis Bravo





TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

ACÓRDÃO N.º 617/2012

Processo n.º 150/12

Plenário

Relator: João Cura Mariano

Acordam em Plenário no Tribunal Constitucional

Relatório

KPMG II – Consultores de Negócios, S.A., deduziu junto do Tribunal Tributário de Lisboa, impugnação judicial do ato tributário de liquidação de IRC n.º 2009 2310229161, relativo ao exercício de 2008 e respetiva demonstração de liquidação de juros de mora n.º 2009 00001454403, na parte respeitante à tributação autónoma incidente sobre os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletas, suportados até ao dia 30 de novembro de 2008, *inclusive*, invocando, além do mais, a inconstitucionalidade da norma do n.º 1, do artigo 5.º, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, por violação do princípio da não retroatividade da lei fiscal.

O Tribunal Tributário de Lisboa, por decisão de 21 de dezembro de 2011, decidiu julgar a impugnação procedente, tendo recusado a aplicação do disposto na norma do n.º 1, do artigo 5.º, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, por violação do princípio da não retroatividade da lei fiscal, consagrado no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição.

Tendo havido recusa de aplicação de norma com fundamento em inconstitucionalidade, o Ministério Público interpôs recurso para o Tribunal Constitucional, ao abrigo do disposto na alínea a), do n.º 1, do artigo 70.º, da Lei da Organização, Funcionamento e Processo do Tribunal Constitucional (LTC), nos seguintes termos:

P.150/12



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

«A Magistrada do Ministério Público, junto deste Tribunal, vem, nos autos supra identificados, nos termos dos artigos 280º, nº 2 da Constituição da República Portuguesa, 70º nº 1 al. a) e 72º nº 1, al a) e nº 3 da Lei 28/82 de 15/11, alterada pelas Leis 85/89 de 7/9 e 13-A/98 de 26/2, interpor recurso para o Tribunal Constitucional da douta sentença de fls. 481 e seguintes proferida nos autos à margem referenciados, por a Meritíssima Juíza ter recusado a aplicação do disposto no nº 1 do artº 5º da LEI 64/2008 de 5/12 DE 5/12 com fundamento na sua inconstitucionalidade material, por violação do princípio da proibição da retroatividade fiscal consignado no artigo 103º, nº 3 da CRP.»

Após apresentação de alegações foi proferido em 20 de junho de 2012, pela 2.ª Secção deste Tribunal, acórdão, com o n.º 310/2012, que negou provimento ao recurso, julgando Inconstitucional, por violação do n.º 3, do artigo 103.º, da Constituição, a norma do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, na parte em que faz retroagir a 1 de janeiro de 2008 a alteração do artigo 81.º, n.º 3, alínea a), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, consagrada no artigo 1.º-A do aludido diploma legal.

Desta decisão foi interposto recurso pelo Ministério Público para o Plenário do Tribunal Constitucional, ao abrigo do disposto no artigo 79.º-D, da LTC, invocando a sua contraditoriedade com o juízo de não inconstitucionalidade proferido pela 3.ª Secção deste Tribunal no acórdão n.º 18/2011, de 12 de janeiro de 2011.

Admitido liminarmente o recurso foram apresentadas alegações pelo Ministério Público e pela KPMG II – Consultores de Negócios, S.A., convergindo no sentido de se julgar Inconstitucional a norma do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, na parte em que faz retroagir a 1 de janeiro de 2008 a alteração do artigo 81.º, n.º 3, alínea a), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, consagrada no artigo 1.º-A do aludido diploma legal, confirmando-se o acórdão recorrido.

*



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Fundamentação

1. Do conhecimento do recurso

O artigo 79.º-D, n.º 1, da LTC, admite o recurso para o Plenário do Tribunal Constitucional quando alguma das suas secções venha a julgar uma questão de constitucionalidade em sentido divergente do anteriormente adotado.

O acórdão n.º 310/2012, da 2.ª Secção deste Tribunal, proferido nestes autos em 20 de junho de 2012, julgou Inconstitucional a norma do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, na parte em que faz retroagir a 1 de janeiro de 2008 a alteração do artigo 81.º, n.º 3, alínea a), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, consagrada no artigo 1.º-A do aludido diploma legal.

Em 12 de janeiro de 2011, o acórdão n.º 18/2011, da 3.ª Secção deste Tribunal, tinha julgado não Inconstitucional precisamente a mesma norma.

Verificando-se, assim, o pressuposto do recurso para o Plenário do Tribunal Constitucional, importa conhecer do seu mérito.

2. Do mérito do recurso

A decisão recorrida (o acórdão n.º 310/2012, de 20 de junho de 2012) julgou Inconstitucional a norma do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, na parte em que faz retroagir a 1 de janeiro de 2008 a alteração do artigo 81.º, n.º 3, alínea a), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, consagrada no artigo 1.º-A do aludido diploma legal.

Fundamentou este julgamento nas seguintes razões:

“O artigo 81.º, do CIRC, sob a epígrafe «Taxas de tributação autónoma», na redação dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de dezembro, alterada pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro, determinava, na parte que ora releva, o seguinte:

«1 – As despesas não documentadas são tributadas autonomamente, à taxa de 50%, sem prejuízo da sua não consideração como custo nos termos do artigo 23.º

2 – A taxa referida no número anterior é elevada para 70% nos casos em que tais despesas sejam efetuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

3 – São tributados autonomamente, à taxa de 5%, os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e os relacionados com viaturas ligeiras ou mistas, motos ou motocicletas, efetuados ou suportados por sujeitos passivos não isentos subjetivamente e que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

4 – São tributados autonomamente, à taxa de 15 %, os encargos dedutíveis respeitantes a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição seja superior a € 40 000, quando suportados pelos sujeitos passivos mencionados no número anterior que apresentem prejuízos fiscais nos dois exercícios anteriores àquele a que os referidos encargos digam respeito.

[...]»

Após a redação introduzida pelo artigo 1.º-A, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, os n.ºs 3 e 4 do referido preceito legal passaram a dispor o seguinte:

«[...]

3 - São tributados autonomamente, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica:

a) À taxa de 10%, os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e os relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletas, efetuados ou suportados por sujeitos passivos não isentos subjetivamente e que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;

b) À taxa de 5%, os encargos dedutíveis, suportados pelos sujeitos passivos mencionados no número anterior, respeitantes a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujos níveis homologados de emissão de CO₂ sejam inferiores a 120 g/km, no caso de serem movidos a gasolina, e inferiores a 90 g/km, no caso de serem movidos a gasóleo, desde que, em ambos os casos, tenha sido emitido certificado de conformidade.

4 – São tributados autonomamente, à taxa de 20%, os encargos dedutíveis, suportados pelos sujeitos passivos mencionados no número anterior, respeitantes a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição seja superior a € 40 000, quando os sujeitos passivos apresentem prejuízos fiscais nos dois exercícios anteriores àquele a que os referidos encargos digam respeito.

[...]»

De acordo com o seu artigo 6.º, a Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, entrou em vigor no dia seguinte ao da sua publicação, mas o artigo 5.º, n.º 1, do mesmo diploma, determina que as



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

alterações introduzidas «aos artigos 73.º, 78.º e 85.º do Código do IRS, 81.º e 96.º do Código do IRC e ao artigo 112.º do Código do IMI produzem efeitos desde 1 de janeiro de 2008.»

Assim, com a nova redação dada ao n.º 3, do artigo 81.º, do CIRC, pela referida Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, teve lugar um agravamento da taxa de tributação aplicável aos encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e relacionados com viaturas ligeiras ou mistas, motos ou motocicletas (os quais se encontravam referidos no anterior n.º 3 dessa disposição), sendo que tal agravamento, por força da retroação de efeitos prevista no artigo 5.º, n.º 1, da referida Lei, é aplicável aos encargos e despesas já realizados pelos contribuintes no período de 1 de janeiro de 2008 até à data de início de vigência da Lei.

2. Conforme se disse, o tribunal recorrido recusou a aplicação da norma do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, por violação do princípio da proibição da retroatividade fiscal consagrado no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição.

Esta norma constitucional dispõe que «Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei».

Sendo o poder de lançar impostos inerente à noção de Estado, como manifestação da sua soberania, perante um longo passado de abusos e arbitrariedades, a introdução do princípio da legalidade nesta matéria veio conferir-lhe um estatuto de cidadania no mundo do Direito.

Assim, para que o Estado possa cobrar um imposto ele terá que ser previamente aprovado pelos representantes do povo e terá que estar perfeitamente determinado em lei geral e abstrata, só assim se evitando que esse poder possa ser exercido de forma abusiva e arbitrária, indigna de um verdadeiro Estado de direito.

Por outro lado, o mesmo princípio da legalidade não poderá deixar de impedir que a lei tributária disponha para o passado, com efeitos retroativos, prevendo a tributação de atos praticados quando ela ainda não existia, sob pena de se permitir que o Estado imponha determinadas consequências a uma realidade posteriormente a ela se ter verificado, sem que os seus atores tivessem podido adequar a sua atuação de acordo com as novas regras.

Esta exigência revela as preocupações do princípio da proteção da confiança dos cidadãos, também ele princípio estruturante do Estado de direito democrático, refletidas na vertente do princípio da legalidade, segundo o qual, a lei, numa atitude de lealdade com os seus destinatários, só deve reger para o futuro, só assim se garantindo uma relação íntegra e leal entre o cidadão e o Estado.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

É neste sentido que deve ser entendida a opção do legislador constituinte de, na revisão constitucional de 1997, consagrar no artigo 103.º, n.º 3, a regra da proibição da retroatividade da lei fiscal desfavorável. Com esta alteração constitucional não se visou explicitar uma simples refração do princípio geral da proteção da confiança dos cidadãos, inerente a toda a atividade do Estado de direito democrático, mas sim expressar uma regra absoluta de definição do âmbito de validade temporal das leis criadoras ou agravadoras de impostos, prevenindo, assim, a existência de um perigo abstrato de grave violação daquela confiança.

O Tribunal Constitucional tem vindo a seguir o entendimento que esta proibição da retroatividade, no domínio da lei fiscal, apenas se dirige à retroatividade autêntica, abrangendo apenas os casos em que o facto tributário que a lei nova pretende regular já tenha produzido todos os seus efeitos ao abrigo da lei antiga, excluindo do seu âmbito aplicativo as situações de retrospectividade ou de retroatividade imprópria, ou seja, aquelas situações em que a lei é aplicada a factos passados mas cujos efeitos ainda perduram no presente, como sucede quando as normas fiscais que produziram um agravamento da posição fiscal dos contribuintes em relação a factos tributários que não ocorreram totalmente no domínio da lei antiga e continuam a formar-se, ainda no decurso do mesmo ano fiscal, na vigência da nova lei (v.g. acórdãos n.º 128/2009, 85/2010 e 399/2010, todos acessíveis em www.tribunalconstitucional.pt).

Tecidas estas considerações, vejamos se a norma aqui sindicada viola o princípio da proibição da retroatividade da lei fiscal desfavorável, consagrado na Constituição.

Para isso, importa que se proceda, previamente, a uma breve análise do tipo tributação a que respeitam as normas em causa nos autos, ou seja, a tributação autónoma em IRC.

3. Há que recuar ao ano de 1990 para encontrarmos a primeira intervenção do legislador no sentido de sujeitar determinadas despesas a tributação autónoma, ocorrida com a publicação do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho, cujo artigo 4.º previa que *«as despesas confidenciais ou não documentadas efetuadas no âmbito do exercício de atividades comerciais, industriais ou agrícolas por sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade organizada ou por sujeitos passivos de IRC não enquadrados nos artigos 8.º e 9.º do respetivo Código são tributadas autonomamente em IRS ou IRC, conforme os casos, a uma taxa de 10%, sem prejuízo do disposto na alínea h) do n.º 1 do artigo 41.º do CIRC.»*

Esta norma foi objeto de diversas alterações posteriores que, sucessivamente, procederam ao aumento da taxa de tributação nela prevista. Assim, a referida taxa começou por ser de 10% na



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

versão originária do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho, tendo passado para 25% com a Lei que aprovou o Orçamento do Estado para 1995 (cfr. artigo 29.º da Lei n.º 3-B/94, de 27 de dezembro), foi elevada para 30% (ou, no caso de as despesas serem efetuadas por sujeitos passivos de IRC, total ou parcialmente isentos ou que não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, para 40%) com a Lei que aprovou o Orçamento do Estado para 1997 (cfr. artigo 31.º, da Lei n.º 52-C/96, de 27 de dezembro), taxas estas que foram ainda aumentadas, respetivamente, para 32% e 60%, com a Lei que aprovou o Orçamento do Estado para 1999 (cfr. artigo 31.º, da Lei n.º 87-B/98, de 31 de dezembro).

Posteriormente, com a "Reforma da tributação do rendimento", aprovada pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, foi revogado o Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho, e aditou-se ao Código de IRC o artigo 69.º-A (atual artigo 81.º) e ao Código do IRS o artigo 75.º-A (atual artigo 73.º), através dos quais, para além de se prever, a exemplo do que já acontecia com o referido Decreto-Lei 192/90, de 9 de junho, a tributação autónoma das despesas não documentadas, estendeu-se tal tributação em IRS e IRC às despesas de representação e às despesas com viaturas.

Assim, no que respeita ao IRC, e conforme já referido, o artigo 81.º, n.º 3, do CIRC, na redação dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de dezembro, alterada pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro, determinava, na parte que ora releva, que eram tributados autonomamente, à taxa de 5%, os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e os relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, ou mistas, motos ou motocicletas efetuados ou suportados por sujeitos passivos não isentos e que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (sendo esta a taxa que, como se referiu, veio a ser agravada pela Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, passando para 10%, com retroação de efeitos a 1 de janeiro de 2008, por força do artigo 5.º, n.º 1, da referida Lei).

Com este tipo de tributação teve-se em vista, por um lado, incentivar os contribuintes a ela sujeitos a reduzirem tanto quanto possível as despesas que afetem negativamente a receita fiscal e, por outro lado, evitar que, através dessas despesas, as empresas procedam à distribuição camuflada de lucros, sobretudo de dividendos que, assim, apenas ficariam sujeitos ao IRC enquanto lucros da empresa, bem como combater a fraude e evasão fiscais que tais despesas ocasionem não apenas em relação ao IRS ou IRC, mas também em relação às correspondentes contribuições, tanto das entidades patronais como dos trabalhadores, para a segurança social.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Saldanha Sanches (cfr. Manual de Direito Fiscal, 3.^a Edição, Coimbra Editora, 2007, pág. 407), a propósito da tributação autónoma prevista no artigo 81.º, n.º 3, do CIRC, escreveu o seguinte:

«Neste tipo de tributação, o legislador procura responder à questão reconhecidamente difícil do regime fiscal de despesas que se encontram na zona de interseção da esfera pessoal e da esfera empresarial, de modo a evitar remunerações em espécie mais atraentes por razões exclusivamente fiscais ou a distribuição oculta de lucros. Apresenta a norma uma característica semelhante à que vamos encontrar na sanção legal contra custos não documentados, com uma subida da taxa quando a situação do sujeito passivo não corresponde a uma situação de normalidade fiscal. Se na declaração do sujeito passivo não há lucro, o custo pode ser objeto de uma valoração negativa: por exemplo, temos uma taxa de 15% aplicada quando o sujeito passivo teve prejuízos nos dois últimos exercícios e foi comprada uma viatura ligeira de passageiros por mais de € 40 000 (artigo 81.º, n.º 4).

Com esta previsão, o sistema mostra a sua natureza dual, com uma taxa agravada de tributação autónoma para certas situações especiais que se procura desencorajar, como a aquisição de viaturas para fins empresariais ou viaturas em princípio demasiado dispendiosas quando existem prejuízos. Cria-se, aqui, uma espécie de presunção de que estes custos não têm uma causa empresarial e, por isso, são sujeitos a uma tributação autónoma. Em resumo, o custo é dedutível, mas a tributação autónoma reduz a sua vantagem fiscal, uma vez que, aqui, a base de incidência não é um rendimento líquido, mas, sim, um custo transformado – excepcionalmente – em objeto de tributação.»

Contrariamente ao que acontece na tributação dos rendimentos em sede de IRS e IRC, em que se tributa o conjunto dos rendimentos auferidos num determinado ano (o que implica que só no final do mesmo se possa apurar a taxa de imposto, bem como o escalão no qual o contribuinte se insere), no caso tributa-se cada despesa efetuada, em si mesma considerada, e sujeita a determinada taxa, sendo a tributação autónoma apurada de forma independente do IRC que é devido em cada exercício, por não estar diretamente relacionada com a obtenção de um resultado positivo, e por isso, passível de tributação.

Assim, e no caso do IRC, estamos perante um imposto anual, em que não se tributa cada rendimento percebido de *per si*, mas sim o englobamento de todos os rendimentos obtidos num determinado ano, considerando a lei que o facto gerador do imposto se tem por verificado no último dia do período de tributação (cfr. artigo 8.º, n.º 9, do CIRC).



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Já no que respeita à tributação autónoma em IRC, o facto gerador do imposto é a própria realização da despesa, não se estando perante um facto complexo, de formação sucessiva ao longo de um ano, mas perante um facto tributário instantâneo.

Esta característica da tributação autónoma remete-nos, assim, para a distinção entre impostos periódicos (cujo facto gerador se produz de modo sucessivo, pelo decurso de um determinado período de tempo, em regra anual, e tende a repetir-se no tempo, gerando para o contribuinte a obrigação de pagar imposto com carácter regular) e impostos de obrigação única (cujo facto gerador se produz de modo instantâneo, surge isolado no tempo, gerando sobre o contribuinte uma obrigação de pagamento com carácter avulso).

Na tributação autónoma, o facto tributário que dá origem ao imposto, é instantâneo: esgota-se no ato de realização de determinada despesa que está sujeita a tributação (embora, o apuramento do montante de imposto, resultante da aplicação das diversas taxas de tributação aos diversos atos de realização de despesa considerados, se venha a efetuar no fim de um determinado período tributário). Mas o facto de a liquidação do imposto ser efetuada no fim de um determinado período não transforma o mesmo num imposto periódico, de formação sucessiva ou de carácter duradouro. Essa operação de liquidação traduz-se apenas na agregação, para efeito de cobrança, do conjunto de operações sujeitas a essa tributação autónoma, cuja taxa é aplicada a cada despesa, não havendo qualquer influência do volume das despesas efetuadas na determinação da taxa.

E esta distinção tem relevância, designadamente, para efeitos de aplicação da lei no tempo e para a análise da questão da proibição da retroatividade da lei fiscal desfavorável prevista no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição.

Com efeito, conforme refere Cardoso da Costa "(...) a linha demarcadora do âmbito da retroatividade fiscal constitucionalmente admissível passará, desde logo, pela distinção entre situações tributárias «permanentes» e «periódicas» e «factos» cuja eficácia fiscal se esgota ou se firma «instantaneamente», para cada um deles «de per si» (maxime, pela distinção entre «impostos periódicos» e «impostos de obrigação única»), e passará provavelmente, depois, no que concerne àquele primeiro tipo de situações, pela distância temporal que já tiver mediado entre o período de produção dos rendimentos e a criação (ou modificação) do correspondente imposto. Isto, de todo o modo, sem prejuízo do relevo de outras circunstâncias, cujo possível peso não poderá ignorar-se." (Cfr. Cardoso da Costa, "O Enquadramento Constitucional do Direito dos Impostos em Portugal", in *Perspetivas Constitucionais nos 20 anos da Constituição*, Vol. II, Coimbra, 1997, p. 418).



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Neste caso estamos perante um tributo de obrigação única, incidindo sobre operações que se produzem e esgotam de modo instantâneo, em que o facto gerador do tributo surge isolado no tempo, originando, para o contribuinte, uma obrigação de pagamento com carácter avulso. Ou seja, as taxas de tributação autónoma aqui em análise não se referem a um período de tempo, mas a um momento: o da operação isolada sujeita à taxa, sem prejuízo de o apuramento do montante devido pelos agentes económicos sujeitos à referida "taxa" ser efetuado periodicamente, num determinado momento, conjuntamente com outras operações similares, sem que a liquidação conjunta influa no seu resultado.

Por esta razão, Sérgio Vasques (*cfr. Manual de Direito Fiscal, Almedina, 2011, pág. 293, nota 470*) chama a atenção para a circunstância de os impostos sobre o rendimento contemplarem elementos de obrigação única, como as taxas liberatórias do IRS ou as taxas de tributação autónoma do IRC.

4. Regressando ao caso concreto, é manifesto que se está perante uma hipótese de aplicação retroativa do disposto no artigo 81.º, n.º 3, do CIRC, na redação introduzida pela Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, ou seja, aplicação de lei nova a factos tributários de natureza instantânea, já completamente formados, anteriores à data da sua entrada em vigor.

Com efeito, o facto gerador da obrigação fiscal – a realização de despesas de representação ou com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletas, no período de 1 janeiro de 2008 até à entrada em vigor da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro (6 de dezembro de 2008) – ocorre indubitavelmente antes da publicação da lei nova, não sendo possível entender que se está perante um facto jurídico-fiscal complexo de formação sucessiva.

A aplicação da nova lei a este facto ocorrido anteriormente à sua aprovação envolve, pois, uma retroactividade autêntica.

O que releva, face aos princípios constitucionais enunciados, não é o momento de liquidação de um imposto, mas sim o momento em que ocorre o ato que determina o pagamento desse imposto. É esse ato que vai dar origem à constituição de uma obrigação tributária, pelo que é nessa altura, em obediência ao princípio da legalidade, na vertente fundamentada pelo princípio da protecção da confiança, que se exige, como medida preventiva, que já se encontre em vigor a lei que prevê a criação ou o agravamento desse imposto, de modo a que o cidadão possa equacionar as consequências fiscais do seu comportamento.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Uma vez que a alteração efetuada ao artigo 83.º, n.º 3, do CIRC, através da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, veio aumentar a taxa de tributação autónoma aplicável a despesas de representação e com viaturas, agravando a situação dos contribuintes abrangidos, estava-lhe vedada uma eficácia retroativa.

Contudo, como vimos, embora a referida Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, tenha entrado em vigor em 6 de dezembro de 2008, o seu artigo 5.º, n.º 1, determinou que tal alteração produzia efeitos a partir de 1 de janeiro de 2008.

Ora, tendo já ocorrido o facto que deu origem à obrigação tributária posteriormente agravada por lei nova, as razões que presidiram à consagração da regra de proibição da retroatividade neste domínio estão integralmente presentes, uma vez que importa prevenir o risco abstrato de que a lei publicada com retroação de efeitos provoque agravos financeiros desrazoáveis, pela impossibilidade em que se encontravam os contribuintes afetados, vinculados a tais factos já ocorridos, de prever e prover quanto às suas consequências tributárias, determinadas por lei futura.

Assim, não pode a lei, sob pena de violação da proibição imposta no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição, agravar o valor da taxa de tributação autónoma, relativamente a despesas já efetuadas aquando da sua entrada em vigor, pelo que, tendo a norma do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, determinado a retroação de efeitos a 1 de janeiro de 2008 da alteração do artigo 81.º, n.º 3, do CIRC, violou a referida proibição constitucional.”

Na verdade, embora a tributação de determinados encargos esteja formalmente inserida no Código do IRC e o respetivo montante seja liquidado no âmbito daquele imposto, tal tributação é uma imposição fiscal materialmente distinta da tributação em IRC. Enquanto aquela incide, excecionalmente, sobre a realização de determinadas despesas, a última incide sobre determinados rendimentos, funcionando apenas como elo entre elas a circunstância dessas despesas serem dedutíveis no apuramento destes rendimentos, visando-se com a criação daquele imposto reduzir a vantagem fiscal resultante da dedução desses custos. Mas a existência do imposto aqui em análise em nada influi no montante do IRC, atuando de forma perfeitamente autónoma relativamente a este, pelo que o seu funcionamento deve ser encarado somente segundo os elementos que o caracterizam.

Assim, esgotando-se o facto tributário que dá origem a esta tributação autónoma, no ato de realização de determinada despesa que está sujeita a tributação,



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

embora, o apuramento do montante de imposto, resultante da aplicação das diversas taxas aos diversos atos de realização de despesa considerados, se venha apenas a efetuar no fim de um determinado período tributário, a aplicação de um agravamento da respetiva taxa, relativamente a encargos ocorridos previamente à entrada em vigor da nova lei que prevê esse agravamento, corresponde a uma aplicação de lei nova a um facto tributário anterior, verificando-se uma situação de retroatividade autêntica proibida pelo artigo 103.º, n.º 3, da Constituição.

Pelas razões expostas, deve ser julgada Inconstitucional, por violação do n.º 3, do artigo 103.º, da Constituição, a norma do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, na parte em que faz retroagir a 1 de janeiro de 2008 a alteração do artigo 81.º, n.º 3, alínea a), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, consagrada no artigo 1.º-A do aludido diploma legal, julgando-se improcedente o recurso interposto pelo Ministério Público e confirmando-se a decisão recorrida.

*

Decisão

Nestes termos, decide-se:

a) Julgar inconstitucional, por violação do n.º 3, do artigo 103.º, da Constituição, a norma do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, na parte em que faz retroagir a 1 de janeiro de 2008 a alteração do artigo 81.º, n.º 3, alínea a), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, consagrada no artigo 1.º-A do aludido diploma legal;

e, em consequência,

b) Julgar improcedente o recurso interposto pelo Ministério Público, confirmando-se a decisão recorrida.

*

Sem custas.

lisboa, 17 de dezembro de 2012

Jão Cruz Mariana
 Catarina Monteiro Castro
 V. L. M. A.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

P. 150 / 12

[Handwritten signature]
[Handwritten signature]

J. Carlos Rodríguez

Mano. f. > Anton

Ma. J. María Muñoz

[Handwritten signature]

Mano. J. Carlos Rodríguez (vencido,
no tiene el
decreto que le da)

Mano. J. Carlos Rodríguez (vencido en virtud de
decreto de esta corte)

[Handwritten signature]



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

MF

Processo n.º 150/2012

Plenário

Relator: Conselheiro João Cura Mariano

Declaração de voto

Vencida: mantenho o juízo de não inconstitucionalidade, que já subscrevi no Acórdão n.º 18/2011.

Penso que o Tribunal segue um raciocínio que já vinha sendo esboçado em decisões anteriores (Acórdão n.º 399/10) e do qual, claramente, me afasto. O raciocínio é o seguinte. Em primeiro lugar, parte-se da proposição segundo a qual o n.º 3 do artigo 103.º da CRP contém “uma regra absoluta de definição do âmbito de validade temporal das leis criadoras ou agravadoras de imposto”, regra essa cujo sentido o Tribunal *pode e deve* apreender sem recurso interpretativo ao princípio que a gerou – o princípio da proteção da confiança -, e, portanto, sem “qualquer juízo de proporcionalidade” que vise verificar se a medida “legislativa com eficácia retroativa (...) afeta desrazoavelmente a confiança dos cidadãos”. Em segundo lugar, diz-se que “esta proibição de retroatividade, no domínio da lei fiscal, apenas se dirige à retroatividade autêntica, abrangendo os casos em que o facto tributário que a lei nova pretende regular já tenha produzido todos os seus efeitos ao abrigo da lei antiga, excluindo do seu âmbito aplicativo as situações de retrospectividade ou de retroatividade imprópria, ou seja, aquelas situações em que a lei é aplicada a factos passados mas cujos efeitos ainda perduram no presente”. Em terceiro lugar, avalia-se o direito infraconstitucional, procurando saber se a *forma* como nele o legislador conformou o facto tributário coloca a “retroatividade” no âmbito da primeira categoria (a da retroatividade autêntica) ou no âmbito da segunda (a da retrospectividade ou retroatividade imprópria).



XFP

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

O que me faz discordar deste raciocínio é a proposição de que se parte. Não é possível, a meu ver, defender que o nº 3 do artigo 103.º consagra uma “regra absoluta”, cujo sentido seja apreensível sem qualquer recurso, no plano hermenêutico, ao princípio da proteção da confiança. Se se sustenta a plena autonomia de sentido do nº 3 do artigo 103.º da CRP face a qualquer ponderação principal, como é que se passa logicamente da primeira proposição para a segunda? Como é que se sabe que a Constituição só proíbe a retroatividade autêntica e não proíbe a inautêntica? E como é que se distingue uma da outra?

A resposta à última pergunta dá-a o Acórdão a partir do critério do facto tributário, gerador do imposto. Se este é um facto passado, anterior à lei nova, com todos os seus efeitos já produzidos, a retroatividade é própria ou autêntica e por isso constitucionalmente *proibida*; se este não é um facto passado, anterior à lei nova, mas com efeitos ainda não totalmente produzidos, a retroatividade é inautêntica e por isso constitucionalmente *permitida*.

Não afirmo que esta tese, assim enunciada, não esteja certa. O que me parece é que ela *não pode ser enunciada só assim*. Ao fazer depender, de forma absoluta e exclusiva, do critério do facto tributário (formalmente entendido) a distinção entre retroatividade própria e retroatividade imprópria, o Tribunal corre o risco de, em inversão metódica, vir a interpretar a Constituição em conformidade com a lei, em vez de interpretar a lei em conformidade com a Constituição. Se não há nenhum critério *material*, de ordem constitucional, que permita separar a retroatividade intolerável da tolerável, então, *o âmbito de aplicação do princípio da proibição da retroatividade da lei fiscal pode ficar inteiramente dependente das escolhas do legislador*. Basta que este último atribua às coisas a configuração formal de “imposto autónomo”, com facto tributário formalmente “único” e “com efeitos totalmente já passados”, para que se esteja no campo da “retroatividade” proibida; e, inversamente, basta que o mesmo legislador configure formalmente as coisas de outro modo para que se esteja no campo da “retroatividade” tolerada.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Não me parece que seja aceitável um tal resultado. Por isso votei no sentido da não inconstitucionalidade: como se demonstra no ponto 4 da fundamentação do Acórdão nº 18/2011, estão em causa, neste caso, encargos que, *por natureza*, são indispensáveis para a formação do rendimento sobre o qual incide o IRC. Não compreendo por isso em que é que se pode estribar a qualificação do imposto que sobre eles recai como imposto “autónomo”, (e “autónomo” face ao IRC), de tal forma que, ao contrário do que sucederia se a alteração legislativa incidisse sobre o restante rendimento sujeito a IRC, se considere aqui o facto tributário como tendo produzido já todos os seus efeitos. A não ser que se adote (como penso que aconteceu) uma visão excessivamente formal do princípio da proibição da retroatividade da lei fiscal, que, justamente por ser *excessivamente formal*, corre o risco de colocar a força vinculativa da Constituição à disposição do legislador ordinário. *Maria Lúcia Amaral.*

Maria Lúcia Amaral



v

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Processo n.º 150/2012

Declaração de voto

Vencido pelas razões constantes do acórdão do Tribunal Constitucional n.º 18/2011 a que acrescento as seguintes considerações.

Os n.ºs 3 e 4 do artigo 81.º do CIRC referem-se a encargos dedutíveis como custos para efeitos de IRC, isto é, a encargos que comprovadamente foram indispensáveis à realização dos proveitos, à luz do que estabelece o artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, sendo a tributação prevista nesses preceitos explicada por uma intenção legislativa de anular ou atenuar a vantagem fiscal que resulte de dedução de despesas que o sujeito passivo utilize para fins não empresariais.

A nova redação dada a esses preceitos pela Lei n.º 60/2008 veio reforçar esta perspetiva, diferenciando diversas situações possíveis, que são tributadas, consoante os casos, à taxa de 5%, 10% ou 20%, com o que se pretende não só desincentivar a realização de despesa como estimular as empresas a optarem por soluções que sejam mais vantajosas do ponto de vista do interesse público.

Não estamos aqui, em rigor, perante um imposto de obrigação única mas perante factos tributários que incidindo sobre as despesas dedutíveis estão indissociavelmente ligados ao apuramento e liquidação do IRC, e perante uma solução legislativa cujo objetivo poderia ter sido atingido, ainda que com menor eficácia, através da redução de encargos dedutíveis para a determinação da matéria coletável.

Por outro lado, se o princípio da proibição da retroatividade do imposto, tal como resulta do artigo 103, n.º 3, da Constituição, visa tutelar a confiança dos contribuintes na continuidade do regime jurídico, impedindo que estes possam ser



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

surpreendidos por um agravamento fiscal em relação a factos tributários que produziram todos os seus efeitos ao abrigo da lei antiga, não há nenhuma razão para que esse mesmo princípio tenha aplicação na situação versada nas referidas normas dos n.ºs 3 e 4 do artigo 81º do CIRC.

De facto, estando em causa encargos que, por natureza, são indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos que estão sujeitos a imposto, não é aceitável a alegação de que o contribuinte teria incorrido em despesas, na perspetiva da continuidade do regime legal anteriormente existente, que já não efetuaría caso pudesse contar entretanto com um agravamento da taxa de tributação.

Se essas despesas eram efetivamente necessárias ao desenvolvimento da atividade da empresa e à obtenção do lucro, elas não deixariam de ser realizadas, em condições de normalidade, mesmo que fosse já conhecida ou previsível uma alteração da taxa de tributação aplicável; além de que o regime legal, mesmo antes da entrada em vigor da Lei n.º 60/2008, tinha já em vista estabelecer limitações para os encargos de exploração que pudessem figurar como custos ou perdas de exercício.

E não há assim motivo para considerar que o sujeito passivo do imposto teria adequado as suas opções em termos das despesas e encargos, no período que decorreu entre o início do ano e a entrada em vigor da nova lei, em função do maior ou menor agravamento da taxa de tributação.

Se o interessado, de outro modo, realizou artificialmente despesas que não eram indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto de IRC, e apenas pretendeu com tais despesas afetar negativamente a receita fiscal, a sua posição jurídica não é suscetível de ser tutelada por via do princípio da proteção da confiança (e da proibição de retroatividade fiscal que dele é uma mera decorrência), visto que para que haja lugar à tutela jurídico-constitucional da «confiança» é necessário, antes de mais, que as expectativas dos



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

privados na continuidade no regime sejam legítimas, justificadas e fundadas em boas razões.

Teria assim formulado um juízo de não inconstitucionalidade da referida norma do n.º 3 do artigo 81º do CIRC.

A handwritten signature in black ink, consisting of several sharp, angular strokes.

Carlos Alberto Fernandes Cadilha



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Acórdão n.º 85/2013

23

Processo n.º 121/2012
Plenário
Relator: Conselheiro José da Cunha Barbosa

Acordam em Plenário no Tribunal Constitucional

I. Relatório

1. Banco ActivoBank (Portugal), S.A., deduziu junto do Tribunal Tributário de Lisboa, impugnação judicial do ato tributário de liquidação Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) com o n.º 2009 2310242647, relativa ao ano de exercício de 2008, invocando que, mau grado a liquidação se mostrar omissa quanto à respetiva fundamentação, o impugnante julga que ela resultará «... da aplicação da taxa de 10% na tributação autónoma da totalidade dos encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e os relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, do que resultou o apuramento de um montante de € 3314,35 de tributações autónomas, superior em € 1176,42 ao apurado pelo Impugnante».

O impugnante teve por assente que «... a administração tributária considerou válido o artigo 5.º da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, nos termos do qual a alteração da taxa prevista na alínea b) do número 3 do artigo 81.º do Código do IRC, de 5% para 10% produz efeitos desde 1 de janeiro de 2008».

Perante isso, invocou que o artigo 5.º da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, é uma norma verdadeiramente retroativa e, conseqüentemente, inconstitucional por violar o princípio da não retroatividade da lei fiscal.

2. Por sentença de 27 de dezembro de 2011, o Tribunal Tributário de Lisboa, decidiu julgar a impugnação procedente, tendo recusado a aplicação do artigo 5.º, n.º 1 da Lei n.º

(Proc. 121/12) 1



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

f.

64/2008, de 5 de dezembro, «... por violação do princípio da irretroatividade dos impostos, uma vez que a aplicação da taxa agravada a factos ou situações anteriores à entrada em vigor da lei, com impacto relativamente a encargos já suportados no passado, traduz a aplicação retroativa da lei. ...» e, continua «... de acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 103.º da CRP 'ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se façam nos termos da lei'. ...».

3. Perante tal decisão, o Ministério Público (cf. fls. 81) apresentou requerimento de interposição de recurso, do seguinte teor:

“ ...

A Magistrada do Ministério Público, junto deste Tribunal, vem, nos autos supra identificados, nos termos dos artigos 280.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa, 70.º n.º 1 al. a) e 72.º n.º 1, al a) e n.º 3 da Lei 28/82 de 15/11, alterada pelas Leis 85/89 de 7/9 E 13-A/98 de 26/2, interpor recurso para o Tribunal Constitucional da dita sentença de fls. 71 e seguintes proferida nos autos à margem referenciados, por a Meritíssimo Juíza ter recusado a aplicação do disposto no art.º 5.º da Lei 64/2008 de 5/12 que deu nova redação ao artigo 81.º do CRC, passando a taxa de tributação autónoma a ser de 10%, com efeitos desde 1 de janeiro de 2008, com fundamento na sua inconstitucionalidade material, por violação do princípio da proibição da retroatividade fiscal consignado no artigo 103.º, n.º 3 do CRP.

...”.

4. Por sua vez, a representante da Fazenda Pública (cf. fls. 85), notificada da mesma decisão, dela interpôs recurso, nos seguintes termos:

“ ...

A Representante da Fazenda Pública tendo sido notificada da dita sentença proferida nos autos à margem identificados e com esta não se conformando, vem, pelo presente, da mesma interpor recurso per saltum para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, nos termos dos art.ºs. 280.º a 282.º do C.P.P.T., a processar como o de agravo em matéria cível, de subida imediata e nos próprios autos, com efeito meramente devolutivo (art.º 281.º do CPPT e art.ºs 734.º n.º 1 alínea a) e 736.º do CPC).

Porque tem legitimidade e está em tempo, requer a V. Exa. a respetiva admissão.

...”.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

3

5. O recurso de constitucionalidade veio a ser decidido pelo Acórdão n.º 382/2012 que, seguindo de muito perto a fundamentação do Acórdão n.º 310/2012, concluiu da seguinte forma:

«...»

a) Julgar inconstitucional, por violação do n.º 3 do artigo 103.º da Constituição, a norma do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, na parte em que faz retroagir a 1 de janeiro de 2008 a alteração do artigo 81.º, n.º 3, alínea a) do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, consagrada no artigo 1.º-A do aludido diploma legal.

b) Consequentemente, negar provimento ao recurso.

...».

6. O Ministério Público interpôs recurso obrigatório deste Acórdão n.º 382/2012, ao abrigo do disposto no artigo no artigo 79.º-D da LTC, para o Plenário do Tribunal Constitucional, nos termos seguintes:

«...»

1 - O representante do Ministério Público neste Tribunal Constitucional, notificado do duto Acórdão n.º 382/2012, proferido no processo em epígrafe, vem interpor recurso obrigatório para o Plenário deste Tribunal Constitucional, nos termos do art.º 79.º - D, n.º 1, da LTC, com vista a dirimir o conflito jurisprudencial sobre a questão da constitucionalidade da norma do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, na parte em que faz retroagir a 1 de janeiro de 2008, a alteração do artigo 81.º, n.º 3, alínea a), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, consagrada no artigo 1.º-A do aludido diploma legal.

2 - Na verdade, o juízo de inconstitucionalidade de tal norma, constante do Acórdão recorrido, é contraditório com o juízo de não inconstitucionalidade formulado no Acórdão n.º 18/2011, cabendo ao Plenário dirimir tal conflito jurisprudencial.

...».

7. Tendo-se ordenado a notificação para alegações, o Ministério Público veio apresentar as suas e nelas, pugnando pela manutenção da decisão recorrida, formulou as seguintes conclusões:

«...»

1.ª) Vem interposto, pelo Ministério Público, recurso obrigatório, nos termos e para os efeitos do artigo 79.º-D (Recurso para o plenário) da LOFPTC, o qual tem por

(Proc. 121/12) 3



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

J

objeto fazer dirimir, pelo plenário do Tribunal Constitucional, uma divergência de julgados, tirados pelas secções, quanto à mesma norma jurídica.

2.^a) A norma jurídica em causa consta do artigo 5.º (Produção de efeitos), n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, na parte em que faz retroagir a 1 de janeiro de 2008 a alteração do artigo 81.º (Taxas de tributação autónoma), n.º 3, alínea a), do CIRC, consagrada no artigo 1.º-A do aludido diploma legal, em matéria da taxa de tributação autónoma aplicada aos encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e os relacionados com viaturas ligeiras de passageiros.

3.^a) Os julgados em confronto foram tirados no douto acórdão n.º 18/2011, de 12 de janeiro de 2011, da 3.^a secção, recurso n.º 204/2010, e ulteriormente no douto acórdão n.º 382/2012, de 12 de julho, da 2.^a secção, constante de fls. 109 a 123 destes autos, e agora recorrido, ambos deste Tribunal Constitucional.

4.^a) A Constituição, na Quarta revisão constitucional, operada pela Lei Constitucional n.º 1/97, de 20 de setembro, estabeleceu a seguinte proibição: “Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos (...) que tenham natureza retroativa (...)” (CRP, art. 103.º, n.º 3).

5.^a) Ora, a norma agora em apreciação, agravou a taxa de tributação autónoma da lei antiga, que duplicou de 5% para 10% e, embora tenha entrado em vigor em 6 de dezembro de 2008, veio a incidir sobre factos tributários (no caso, encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e a viaturas ligeiras de passageiros) ocorridos desde 1 de janeiro do mesmo ano de 2008, ou seja, antes da sua entrada em vigor.

6.^a) Do ponto de vista das concretas características dos factos tributários em causa, “autoexecutivos”, tributados ato a ato e a uma taxa autónoma, o agravamento da taxa de tributação autónoma vai incidir sobre efeitos já (material, ainda que não administrativamente) consumados.

7.^a) Tal norma, por conseguinte, é uma lei fiscal “desfavorável” e “retroativa” e, portanto, é materialmente inconstitucional, por infringir a proibição de impostos com natureza retroativa (CRP, arts. 103.º, n.º 3 e 277.º, n.º 1).

8.^a) Em conformidade, por fazer boa e fundamentada interpretação e aplicação das referidas disposições constitucionais, vai inteiramente sufragada, por este Ministério Público, a doutrina constante do douto acórdão n.º 310/2012, cit., que julgou inconstitucional a norma agora em apreciação, por violação do n.º 3 do artigo 103.º, da Constituição.

...».

Cumprе apreciar e decidir.

II. Fundamentação.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

J

8. No caso *sub judice*, temos que ocorre o pressuposto que consente o recurso para o Plenário do Tribunal Constitucional, porquanto uma Secção julgou a mesma questão de constitucionalidade em sentido divergente do que havia sido decidido, anteriormente, por outra Secção.

Na realidade, o Acórdão n.º 382/2012, da 2.ª Secção deste Tribunal, proferido nestes autos em 12 de julho de 2012, julgou inconstitucional por violação do n.º 3 do artigo 103.º da Constituição, a norma do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, na parte em que faz retroagir a 1 de janeiro de 2008 a alteração do artigo 81.º, n.º 3, alínea a) do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, consagrada no artigo 1.º-A do aludido diploma legal.

Por sua vez, o Acórdão n.º 18/2011, da 3.ª Secção, proferido em 12 de janeiro de 2011, havia já julgado não inconstitucional precisamente a mesma norma.

Temos assim que nada obsta ao conhecimento do mérito do recurso.

9. A divergência existente entre os acórdãos citados, no que concerne ao sentido neles adotados quanto à mesma questão de constitucionalidade, íntegra, portanto, o objeto do presente recurso para o Plenário.

Sucedo que, como se extrai do já exposto, tal questão foi já dirimida por este Plenário, mais propriamente no Acórdão n.º 617/2012, proferido em 19 de dezembro de 2012, em que o Acórdão n.º 310/2012 (2.ª Secção) era o acórdão recorrido e o Acórdão n.º 18/2012 o acórdão fundamento, ocorrendo, agora, tão só a diferença quanto ao acórdão recorrido que é o Acórdão n.º 382/2012, em que se perfilha idêntica jurisprudência à que se mostra vertida no acórdão, então, recorrido.

O Tribunal, no supra identificado Acórdão n.º 617/2012, resolveu a divergência das decisões em conflito julgando ‘... inconstitucional, por violação do n.º 3, do artigo 103.º, da Constituição, a norma do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, na parte em que faz retroagir a 1 de janeiro de 2008 a alteração do artigo 81.º, n.º 3, alínea a), do Código



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas, consagrada no artigo 1.º-A do aludido diploma legal, para o que convocou os seguintes fundamentos:

(...)

“O artigo 81.º, do CIRC, sob a epígrafe «Taxas de tributação autónoma», na redação dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de dezembro, alterada pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro, determinava, na parte que ora releva, o seguinte:

«1 – As despesas não documentadas são tributadas autonomamente, à taxa de 50%, sem prejuízo da sua não consideração como custo nos termos do artigo 23.º

2 – A taxa referida no número anterior é elevada para 70% nos casos em que tais despesas sejam efetuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola.

3 – São tributados autonomamente, à taxa de 5%, os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e os relacionados com viaturas ligeiras ou mistas, motos ou motocicletas, efetuados ou suportados por sujeitos passivos não isentos subjetivamente e que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

4 – São tributados autonomamente, à taxa de 15 %, os encargos dedutíveis respeitantes a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição seja superior a € 40 000, quando suportados pelos sujeitos passivos mencionados no número anterior que apresentem prejuízos fiscais nos dois exercícios anteriores àquele a que os referidos encargos digam respeito.

[...]»

Após a redação introduzida pelo artigo 1.º-A, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, os n.ºs 3 e 4 do referido preceito legal passaram a dispor o seguinte:

«[...]»

3 - São tributados autonomamente, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica:

a) À taxa de 10%, os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e os relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletas, efetuados ou suportados por sujeitos passivos não isentos subjetivamente e que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;

b) À taxa de 5%, os encargos dedutíveis, suportados pelos sujeitos passivos mencionados no número anterior, respeitantes a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujos níveis homologados de emissão de CO2 sejam inferiores a 120 g/km, no caso de serem movidos a gasolina, e inferiores a 90 g/km, no caso de serem movidos a gásóleo, desde que, em ambos os casos, tenha sido emitido certificado de conformidade.

4 – São tributados autonomamente, à taxa de 20%, os encargos dedutíveis, suportados pelos sujeitos passivos mencionados no número anterior, respeitantes a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição seja superior a € 40 000, quando os sujeitos passivos apresentem prejuízos fiscais nos dois exercícios anteriores àquele a que os referidos encargos digam respeito.

[...]».

De acordo com o seu artigo 6.º, a Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, entrou em vigor no dia seguinte ao da sua publicação, mas o artigo 5.º, n.º 1, do mesmo diploma, determina que as



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

7.

alterações introduzidas «aos artigos 73.º, 78.º e 85.º do Código do IRS, 81.º e 96.º do Código do IRC e ao artigo 112.º do Código do IMI produzem efeitos desde 1 de janeiro de 2008.»

Assim, com a nova redação dada ao n.º 3, do artigo 81.º, do CIRC, pela referida Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, teve lugar um agravamento da taxa de tributação aplicável aos encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e relacionados com viaturas ligeiras ou mistas, motos ou motocicletas (os quais se encontravam referidos no anterior n.º 3 dessa disposição), sendo que tal agravamento, por força da retroação de efeitos prevista no artigo 5.º, n.º 1, da referida Lei, é aplicável aos encargos e despesas já realizados pelos contribuintes no período de 1 de janeiro de 2008 até à data de início de vigência da Lei.

2. Conforme se disse, o tribunal recorrido recusou a aplicação da norma do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, por violação do princípio da proibição da retroatividade fiscal consagrado no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição.

Esta norma constitucional dispõe que «Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei».

Sendo o poder de lançar impostos inerente à noção de Estado, como manifestação da sua soberania, perante um longo passado de abusos e arbitrariedades, a introdução do princípio da legalidade nesta matéria veio conferir-lhe um estatuto de cidadania no mundo do Direito.

Assim, para que o Estado possa cobrar um imposto ele terá que ser previamente aprovado pelos representantes do povo e terá que estar perfeitamente determinado em lei geral e abstrata, só assim se evitando que esse poder possa ser exercido de forma abusiva e arbitrária, indigna de um verdadeiro Estado de direito.

Por outro lado, o mesmo princípio da legalidade não poderá deixar de impedir que a lei tributária disponha para o passado, com efeitos retroativos, prevendo a tributação de atos praticados quando ela ainda não existia, sob pena de se permitir que o Estado imponha determinadas consequências a uma realidade posteriormente a ela se ter verificado, sem que os seus atores tivessem podido adequar a sua atuação de acordo com as novas regras.

Esta exigência revela as preocupações do princípio da proteção da confiança dos cidadãos, também ele princípio estruturante do Estado de direito democrático, refletidas na vertente do princípio da legalidade, segundo o qual, a lei, numa atitude de lealdade com os seus destinatários, só deve reger para o futuro, só assim se garantindo uma relação íntegra e leal entre o cidadão e o Estado.

É neste sentido que deve ser entendida a opção do legislador constituinte de, na revisão constitucional de 1997, consagrar no artigo 103.º, n.º 3, a regra da proibição da retroatividade da lei fiscal desfavorável. Com esta alteração constitucional não se visou explicitar uma simples refração do princípio geral da proteção da confiança dos cidadãos, inerente a toda a atividade do Estado de direito democrático, mas sim expressar uma regra absoluta de definição do âmbito de validade temporal das leis criadoras ou agravadoras de impostos, prevenindo, assim, a existência de um perigo abstrato de grave violação daquela confiança.

O Tribunal Constitucional tem vindo a seguir o entendimento que esta proibição da retroatividade, no domínio da lei fiscal, apenas se dirige à retroatividade autêntica, abrangendo apenas os casos em que o facto tributário que a lei nova pretende regular já tenha produzido todos os seus efeitos ao abrigo da lei antiga, excluindo do seu âmbito aplicativo as situações de retrospectividade ou de retroatividade imprópria, ou seja, aquelas situações em que a lei é aplicada



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

4

a factos passados mas cujos efeitos ainda perduram no presente, como sucede quando as normas fiscais que produziram um agravamento da posição fiscal dos contribuintes em relação a factos tributários que não ocorreram totalmente no domínio da lei antiga e continuam a formar-se, ainda no decurso do mesmo ano fiscal, na vigência da nova lei (v.g. acórdãos n.º 128/2009, 85/2010 e 399/2010, todos acessíveis em www.tribunalconstitucional.pt).

Tecidas estas considerações, vejamos se a norma aqui sindicada viola o princípio da proibição da retroatividade da lei fiscal desfavorável, consagrado na Constituição.

Para isso, importa que se proceda, previamente, a uma breve análise do tipo tributação a que respeitam as normas em causa nos autos, ou seja, a tributação autónoma em IRC.

3. Há que recuar ao ano de 1990 para encontrarmos a primeira intervenção do legislador no sentido de sujeitar determinadas despesas a tributação autónoma, ocorrida com a publicação do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho, cujo artigo 4.º previa que «as despesas confidenciais ou não documentadas efetuadas no âmbito do exercício de atividades comerciais, industriais ou agrícolas por sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade organizada ou por sujeitos passivos de IRC não enquadrados nos artigos 8.º e 9.º do respetivo Código são tributadas autonomamente em IRS ou IRC, conforme os casos, a uma taxa de 10%, sem prejuízo do disposto na alínea h) do n.º 1 do artigo 41.º do CIRC.»

Esta norma foi objeto de diversas alterações posteriores que, sucessivamente, procederam ao aumento da taxa de tributação nela prevista. Assim, a referida taxa começou por ser de 10% na versão originária do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho, tendo passado para 25% com a Lei que aprovou o Orçamento do Estado para 1995 (cfr. artigo 29.º da Lei n.º 3-B/94, de 27 de dezembro), foi elevada para 30% (ou, no caso de as despesas serem efetuadas por sujeitos passivos de IRC, total ou parcialmente isentos ou que não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, para 40%) com a Lei que aprovou o Orçamento do Estado para 1997 (cfr. artigo 31.º, da Lei n.º 52-C/96, de 27 de dezembro), taxas estas que foram ainda aumentadas, respetivamente, para 32% e 60%, com a Lei que aprovou o Orçamento do Estado para 1999 (cfr. artigo 31.º, da Lei n.º 87-B/98, de 31 de dezembro).

Posteriormente, com a “Reforma da tributação do rendimento”, aprovada pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, foi revogado o Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho, e aditou-se ao Código de IRC o artigo 69.º-A (atual artigo 81.º) e ao Código do IRS o artigo 75.º-A (atual artigo 73.º), através dos quais, para além de se prever, a exemplo do que já acontecia com o referido Decreto-Lei 192/90, de 9 de junho, a tributação autónoma das despesas não documentadas, estendeu-se tal tributação em IRS e IRC às despesas de representação e às despesas com viaturas.

Assim, no que respeita ao IRC, e conforme já referido, o artigo 81.º, n.º 3, do CIRC, na redação dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de dezembro, alterada pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro, determinava, na parte que ora releva, que eram tributados autonomamente, à taxa de 5%, os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e os relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, ou mistas, motos ou motocicletas efetuadas ou suportadas por sujeitos passivos não isentos e que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (sendo esta a taxa que, como se referiu, veio a ser agravada pela Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, passando para 10%, com retroação de efeitos a 1 de janeiro de 2008, por força do artigo 5.º, n.º 1, da referida Lei).

Com este tipo de tributação teve-se em vista, por um lado, incentivar os contribuintes a ela sujeitos a reduzirem tanto quanto possível as despesas que afetem negativamente a receita fiscal e,



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

27

por outro lado, evitar que, através dessas despesas, as empresas procedam à distribuição camuflada de lucros, sobretudo de dividendos que, assim, apenas ficariam sujeitos ao IRC enquanto lucros da empresa, bem como combater a fraude e evasão fiscais que tais despesas ocasionem não apenas em relação ao IRS ou IRC, mas também em relação às correspondentes contribuições, tanto das entidades patronais como dos trabalhadores, para a segurança social.

SALDANHA SANCHES (cfr. *Manual de Direito Fiscal*, 3.^a Edição, Coimbra Editora, 2007, pág. 407), a propósito da tributação autónoma prevista no artigo 81.º, n.º 3, do CIRC, escreveu o seguinte:

«Neste tipo de tributação, o legislador procura responder à questão reconhecidamente difícil do regime fiscal de despesas que se encontram na zona de interseção da esfera pessoal e da esfera empresarial, de modo a evitar remunerações em espécie mais atraentes por razões exclusivamente fiscais ou a distribuição oculta de lucros. Apresenta a norma uma característica semelhante à que vamos encontrar na sanção legal contra custos não documentados, com uma subida da taxa quando a situação do sujeito passivo não corresponde a uma situação de normalidade fiscal. Se na declaração do sujeito passivo não há lucro, o custo pode ser objeto de uma valorização negativa: por exemplo, temos uma taxa de 15% aplicada quando o sujeito passivo teve prejuízos nos dois últimos exercícios e foi comprada uma viatura ligeira de passageiros por mais de € 40 000 (artigo 81.º, n.º 4).

Com esta previsão, o sistema mostra a sua natureza dual, com uma taxa agravada de tributação autónoma para certas situações especiais que se procura desencorajar, como a aquisição de viaturas para fins empresariais ou viaturas em princípio demasiado dispendiosas quando existem prejuízos. Cria-se, aqui, uma espécie de presunção de que estes custos não têm uma causa empresarial e, por isso, são sujeitos a uma tributação autónoma. Em resumo, o custo é dedutível, mas a tributação autónoma reduz a sua vantagem fiscal, uma vez que, aqui, a base de incidência não é um rendimento líquido, mas, sim, um custo transformado – excecionalmente – em objeto de tributação.»

Contrariamente ao que acontece na tributação dos rendimentos em sede de IRS e IRC, em que se tributa o conjunto dos rendimentos auferidos num determinado ano (o que implica que só no final do mesmo se possa apurar a taxa de imposto, bem como o escalão no qual o contribuinte se insere), no caso tributa-se cada despesa efetuada, em si mesma considerada, e sujeita a determinada taxa, sendo a tributação autónoma apurada de forma independente do IRC que é devido em cada exercício, por não estar diretamente relacionada com a obtenção de um resultado positivo, e por isso, passível de tributação.

Assim, e no caso do IRC, estamos perante um imposto anual, em que não se tributa cada rendimento percebido de per si, mas sim o englobamento de todos os rendimentos obtidos num determinado ano, considerando a lei que o facto gerador do imposto se tem por verificado no último dia do período de tributação (cfr. artigo 8.º, n.º 9, do CIRC).

Já no que respeita à tributação autónoma em IRC, o facto gerador do imposto é a própria realização da despesa, não se estando perante um facto complexo, de formação sucessiva ao longo de um ano, mas perante um facto tributário instantâneo.

Esta característica da tributação autónoma remete-nos, assim, para a distinção entre impostos periódicos (cujo facto gerador se produz de modo sucessivo, pelo decurso de um determinado período de tempo, em regra anual, e tende a repetir-se no tempo, gerando para o contribuinte a obrigação de pagar imposto com carácter regular) e impostos de obrigação única



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

J

(cujo facto gerador se produz de modo instantâneo, surge isolado no tempo, gerando sobre o contribuinte uma obrigação de pagamento com carácter avulso).

Na tributação autónoma, o facto tributário que dá origem ao imposto, é instantâneo: esgota-se no ato de realização de determinada despesa que está sujeita a tributação (embora, o apuramento do montante de imposto, resultante da aplicação das diversas taxas de tributação aos diversos atos de realização de despesa considerados, se venha a efetuar no fim de um determinado período tributário). Mas o facto de a liquidação do imposto ser efetuada no fim de um determinado período não transforma o mesmo num imposto periódico, de formação sucessiva ou de carácter duradouro. Essa operação de liquidação traduz-se apenas na agregação, para efeito de cobrança, do conjunto de operações sujeitas a essa tributação autónoma, cuja taxa é aplicada a cada despesa, não havendo qualquer influência do volume das despesas efetuadas na determinação da taxa.

E esta distinção tem relevância, designadamente, para efeitos de aplicação da lei no tempo e para a análise da questão da proibição da retroatividade da lei fiscal desfavorável prevista no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição.

Com efeito, conforme refere CARDOSO DA COSTA "(...) a linha demarcadora do âmbito da retroatividade fiscal constitucionalmente admissível passará, desde logo, pela distinção entre situações tributárias «permanentes» e «periódicas» e «factos» cuja eficácia fiscal se esgota ou se firma «instantaneamente», para cada um deles «de per si» (maxime, pela distinção entre «impostos periódicos» e «impostos de obrigação única»), e passará provavelmente, depois, no que concerne àquele primeiro tipo de situações, pela distância temporal que já tiver mediado entre o período de produção dos rendimentos e a criação (ou modificação) do correspondente imposto. Isto, de todo o modo, sem prejuízo do relevo de outras circunstâncias, cujo possível peso não poderá ignorar-se." (Cfr. CARDOSO DA COSTA, "O Enquadramento Constitucional do Direito dos Impostos em Portugal", in *Perspetivas Constitucionais nos 20 anos da Constituição*, Vol. II, Coimbra, 1997, p. 418).

Neste caso estamos perante um tributo de obrigação única, incidindo sobre operações que se produzem e esgotam de modo instantâneo, em que o facto gerador do tributo surge isolado no tempo, originando, para o contribuinte, uma obrigação de pagamento com carácter avulso. Ou seja, as taxas de tributação autónoma aqui em análise não se referem a um período de tempo, mas a um momento: o da operação isolada sujeita à taxa, sem prejuízo de o apuramento do montante devido pelos agentes económicos sujeitos à referida "taxa" ser efetuado periodicamente, num determinado momento, conjuntamente com outras operações similares, sem que a liquidação conjunta influa no seu resultado.

Por esta razão, SÉRGIO VASQUES (cfr. *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2011, pág. 293, nota 470) chama a atenção para a circunstância de os impostos sobre o rendimento contemplarem elementos de obrigação única, como as taxas liberatórias do IRS ou as taxas de tributação autónoma do IRC.

4. Regressando ao caso concreto, é manifesto que se está perante uma hipótese de aplicação retroativa do disposto no artigo 81.º, n.º 3, do CIRC, na redação introduzida pela Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, ou seja, aplicação de lei nova a factos tributários de natureza instantânea, já completamente formados, anteriores à data da sua entrada em vigor.

Com efeito, o facto gerador da obrigação fiscal – a realização de despesas de representação ou com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletas, no período de 1 janeiro



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

25

de 2008 até à entrada em vigor da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro (6 de dezembro de 2008) – ocorre indubitavelmente antes da publicação da lei nova, não sendo possível entender que se está perante um facto jurídico-fiscal complexo de formação sucessiva.

A aplicação da nova lei a este facto ocorrido anteriormente à sua aprovação envolve, pois, uma retroatividade autêntica.

O que releva, face aos princípios constitucionais enunciados, não é o momento de liquidação de um imposto, mas sim o momento em que ocorre o ato que determina o pagamento desse imposto. É esse ato que vai dar origem à constituição de uma obrigação tributária, pelo que é nessa altura, em obediência ao princípio da legalidade, na vertente fundamentada pelo princípio da proteção da confiança, que se exige, como medida preventiva, que já se encontre em vigor a lei que prevê a criação ou o agravamento desse imposto, de modo a que o cidadão possa equacionar as consequências fiscais do seu comportamento.

Uma vez que a alteração efetuada ao artigo 83.º, n.º 3, do CIRC, através da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, veio aumentar a taxa de tributação autónoma aplicável a despesas de representação e com viaturas, agravando a situação dos contribuintes abrangidos, estava-lhe vedada uma eficácia retroativa.

Contudo, como vimos, embora a referida Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, tenha entrado em vigor em 6 de dezembro de 2008, o seu artigo 5.º, n.º 1, determinou que tal alteração produzia efeitos a partir de 1 de janeiro de 2008.

Ora, tendo já ocorrido o facto que deu origem à obrigação tributária posteriormente agravada por lei nova, as razões que presidiram à consagração da regra de proibição da retroatividade neste domínio estão integralmente presentes, uma vez que importa prevenir o risco abstrato de que a lei publicada com retroação de efeitos provoque agravos financeiros desrazoáveis, pela impossibilidade em que se encontravam os contribuintes afetados, vinculados a tais factos já ocorridos, de prever e prover quanto às suas consequências tributárias, determinadas por lei futura.

Assim, não pode a lei, sob pena de violação da proibição imposta no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição, agravar o valor da taxa de tributação autónoma, relativamente a despesas já efetuadas aquando da sua entrada em vigor, pelo que, tendo a norma do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, determinado a retroação de efeitos a 1 de janeiro de 2008 da alteração do artigo 81.º, n.º 3, do CIRC, violou a referida proibição constitucional.”

Na verdade, embora a tributação de determinados encargos esteja formalmente inserida no Código do IRC e o respetivo montante seja liquidado no âmbito daquele imposto, tal tributação é uma imposição fiscal materialmente distinta da tributação em IRC. Enquanto aquela incide, excecionalmente, sobre a realização de determinadas despesas, a última incide sobre determinados rendimentos, funcionando apenas como elo entre elas a circunstância dessas despesas serem dedutíveis no apuramento destes rendimentos, visando-se com a criação daquele imposto reduzir a vantagem fiscal resultante da dedução desses custos. Mas a existência do imposto aqui em análise em nada influi no montante do IRC, atuando de forma perfeitamente autónoma relativamente a este, pelo que o seu funcionamento deve ser encarado somente segundo os elementos que o caracterizam.

Assim, esgotando-se o facto tributário que dá origem a esta tributação autónoma, no ato de realização de determinada despesa que está sujeita a tributação, embora, o apuramento do montante de imposto, resultante da aplicação das diversas taxas aos diversos atos de realização de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

despesa considerados, se venha apenas a efetuar no fim de um determinado período tributário, a aplicação de um agravamento da respetiva taxa, relativamente a encargos ocorridos previamente à entrada em vigor da nova lei que prevê esse agravamento, corresponde a uma aplicação de lei nova a um facto tributário anterior, verificando-se uma situação de retroatividade autêntica proibida pelo artigo 103.º, n.º 3, da Constituição....»

(...).

Ora, tendo o acórdão recorrido sufragado a argumentação que acaba de ser exposta e não se vislumbrando novos fundamentos que imponham decisão de sentido diverso, deve a norma em causa ser julgada inconstitucional, mantendo-se, conseqüentemente, a decisão recorrida.

III. Decisão

10. Nos termos supra expostos, decide-se:

a) Julgar inconstitucional, por violação do n.º 3 do artigo 103.º da Constituição, a norma do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, na parte em que faz retroagir a 1 de janeiro de 2008 a alteração do artigo 81.º, n.º 3, alínea a) do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, consagrada no artigo 1.º-A do aludido diploma legal.

b) Conseqüentemente, negar provimento ao recurso.

Sem custas.

Lisboa, 8 de fevereiro de 2013

J. Carlos Barbosa

Costa e Silva

M. J. J. de M. J.

João Luis Marques

Fernando

A. J.

V. L. M. L.

M. J. J. J.

A. J. J.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Pare. n.º 121/2012
Plenário

Manicacci Amarel (Vencido, na lei de declaração emitida ao Acórdão n.º 617/12)

(m. c. do registo de declaração de voto anexa ao acórdão n.º 617/12)

declaração = Concluído (vencido, no essencial pelas razões constantes do acórdão n.º 18/2011 e concordado com os argumentos aditados pelo Ex.º Senhor Conselheiro Carlos Fernandes Cadilhe no acórdão n.º 617/2012).



N

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

ACÓRDÃO N.º 171/2017

Processo n.º 550/2016

3.ª Secção

Relator: Conselheiro Gonçalo de Almeida Ribeiro

Acordam na 3.ª secção do Tribunal Constitucional

I. Relatório

1. Nos presentes autos, vindos do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela, em que é recorrente o MINISTÉRIO PÚBLICO e recorrida a sociedade FAURÉCIA – SISTEMAS DE ESCAPE DE PORTUGAL, LD.ª, foi interposto o presente recurso, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 70.º da Lei n.º 28/82, de 15 de novembro (Lei do Tribunal Constitucional, referida adiante pela sigla «LTC»), da sentença daquele Tribunal, de 19 de janeiro de 2016.

2. A recorrida, na qualidade de sociedade dominada de um grupo de sociedades tributadas no âmbito do regime especial de tributação de grupos de sociedades, impugnou judicialmente a autoliquidação de imposto sobre o rendimento de pessoas coletivas (referido adiante pela sigla «IRC») incidente sobre o exercício de 2008, na parte relativa às tributações autónomas, contra a qual havia apresentado pedido de revisão oficiosa, indeferido por despacho da Diretora de Serviços do IRC.

Na sentença recorrida, o Tribunal *a quo* recusou, com fundamento na violação do artigo 103.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa, a aplicação do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, nos termos do qual a alteração, consagrada no artigo 1.º-A desse diploma, do artigo 81.º, n.º 3, alínea a), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (referido adiante pela sigla «CIRC»), produz efeitos desde 1 de janeiro de 2008.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Com interesse para os autos, pode ler-se na sentença recorrida:

«Discute-se a inconstitucionalidade do art.º 5.º da L 64/2008, de 5/12.

Este preceito prevê que *“as alterações introduzidas pela presente lei aos artigos (...) 81.º (...) do CIRC (...) produzem efeitos desde 1 de janeiro de 2008”*. Ou seja, dar-se-ia um agravamento na taxa aplicável, de 5% para 10%, sobre despesas de representação e encargos com viaturas ligeiras de passageiros, resultante da nova redação dada ao artigo 81.º, n.º 3, alínea a), do CIRC, que produziria efeitos a partir de 1 de janeiro de 2008.

Defende a impugnante que aquela norma viola o disposto no art.º 103.º, n.º 3 da CRP (*“Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se façam nos termos da lei”*) porque, sendo a lei publicada em 5 de dezembro de 2008, o legislador fixou-lhe um efeito retroativo a 1/1/2008 – violando, também, os princípios da segurança e certeza.

Desde já se diga que tem razão.

Acolhe-se a posição do STA, no recurso n.º 0166/13, de 17/4/2013, assim como nos Acórdãos n.ºs 617/2012, de 19 de dezembro de 2012 e 85/2013, de 5 de fevereiro de 2013 do Tribunal Constitucional, e, antes deles, do Ac. do STA de 14/6/2012, proc. n.º 0757/11, (assim como na do acórdão de 6/7/2011, proc. n.º 281/11):

“I - Nas tributações autónomas não se trata de tributar um rendimento no fim do período tributário, mas determinado tipo de despesas, que constituem o facto gerador de imposto, uma vez que cada despesa é um facto tributário autónomo, a que o contribuinte fica sujeito, venha ou não a ter rendimento tributável em IRC, no fim do período, sendo irrelevante que esta parcela de imposto só venha a ser liquidada num momento posterior e conjuntamente com o IRC.

II - A taxa a aplicar a cada despesa é a que vigorar à data da sua realização, uma vez que o facto tributário se verifica no momento em que se incorre nas despesas sujeitas a tributação autónoma, não se estando perante um facto complexo, de formação sucessiva ao longo do ano, mas perante um facto tributário instantâneo.

III - Não pode a lei agravar o valor da taxa de tributação autónoma, relativamente a despesas já efetuadas aquando da sua entrada em vigor, incorrendo a norma do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, ao determinar a retroação de efeitos a 1 de janeiro de 2008 da alteração do artigo 81.º, n.º 3, do CIRC, em inconstitucionalidade por violação da proibição imposta no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição”.

Portanto o ato de autoliquidação é ilegal porque o art.º artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro é inconstitucional.»

3. O Ministério Público interpôs recurso obrigatório para este Tribunal, com vista à apreciação da constitucionalidade da norma cuja aplicação foi recusada.

4. O recorrente produziu alegações, que concluiu do seguinte modo:

«A norma do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, na parte em que faz retroagir a 1 de janeiro de 2008 a alteração do artigo 81.º, n.º 3, alínea a), do Código do



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, consagrada no artigo 1.º-A do aludido diploma legal, é inconstitucional por violação do artigo 103º, nº 3, da Constituição.»

5. A recorrida contra-alegou, concluindo em sentido idêntico ao defendido pelo recorrente.

Cumpre apreciar e decidir.

II. Fundamentação

6. Pese embora a formulação genérica do juízo de inconstitucionalidade adotada pelo Tribunal *a quo* – «o artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, é inconstitucional» – importa esclarecer, acompanhando a precisão preliminar feita pelo Ministério Público nas suas alegações, que a norma que constitui objeto do presente recurso é unicamente a que está contida no segmento do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, que determina que a alteração, consagrada no artigo 1.º-A desse diploma, do artigo 81.º, n.º 3, alínea *a*), do CIRC, produz efeitos desde 1 de janeiro de 2008. Com efeito, é essa – e apenas essa – a *ratio decidendi* da sentença recorrida.

7. Louvando-se expressamente em arestos proferidos pelo Supremo Tribunal Administrativo e pelo Tribunal Constitucional (Acórdãos 617/2012 e 85/2013), o Tribunal *a quo* considerou que, tendo as alterações introduzidas pela Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, no artigo 81.º, n.º 3, alínea *a*), do CIRC, agravado a taxa de tributação autónoma aplicável aos encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e os relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletos, a produção de efeitos do novo regime desde 1 janeiro de 2008 viola o disposto no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

8. É útil ter presente o teor dos preceitos legais relevantes para a apreciação da questão de constitucionalidade.

O artigo 81.º, n.º 3, do CIRC, antes da alteração introduzida pela Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, tinha a seguinte redação:

3 - São tributados autonomamente, à taxa de 5%, os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e os relacionados com viaturas ligeiras ou mistas, motos ou motocicletas, efetuados ou suportados por sujeitos passivos não isentos subjetivamente e que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

O artigo 1.º-A da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, veio estabelecer o seguinte:

Os artigos 81.º e 96.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, abreviadamente designado por Código do IRC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro, passam a ter a seguinte redação:

«Artigo 81.º

[...]

1 - ...

2 - ...

3 - São tributados autonomamente, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica:

a) À taxa de 10 %, os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e os relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletas, efetuados ou suportados por sujeitos passivos não isentos subjetivamente e que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;

b) À taxa de 5 %, os encargos dedutíveis, suportados pelos sujeitos passivos mencionados no número anterior, respeitantes a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujos níveis homologados de emissão de CO (índice 2) sejam inferiores a 120 g/km, no caso de serem movidos a gasolina, e inferiores a 90 g/km, no caso de serem movidos a gásóleo, desde que, em ambos os casos, tenha sido emitido certificado de conformidade.

Por sua vez, o artigo 5.º, n.º 1, da aludida Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, dispõe nos seguintes termos:

1 - As alterações introduzidas pela presente lei aos artigos 73.º, 78.º e 85.º do Código do IRS, 81.º e 96.º do Código do IRC e ao artigo 112.º do Código do IMI produzem efeitos desde 1 de janeiro de 2008.

Finalmente, o artigo 6.º da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, tem o seguinte teor:

A presente lei entra em vigor no dia seguinte ao da sua publicação.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

W

9. A constitucionalidade da norma que constitui objeto do presente recurso foi já apreciada por este Tribunal por diversas vezes, cumprindo destacar o último aresto nessa linha de jurisprudência, o Acórdão n.º 85/2013, tirado em Plenário, onde se julgou inconstitucional, por violação do n.º 3 do artigo 103.º da Constituição, a norma do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, na parte em que faz retroagir a 1 de janeiro de 2008 a alteração, consagrada no artigo 1.º-A daquele diploma, do artigo 81.º, n.º 3, alínea a), do CIRC.

É este o teor da fundamentação desenvolvida pelo Tribunal em tal aresto:

«[A] questão foi já dirimida por este Plenário, mais propriamente no Acórdão n.º 617/2012, proferido em 19 de dezembro de 2012, em que o Acórdão n.º 310/2012 (2.ª Secção) era o acórdão recorrido e o Acórdão n.º 18/2011 o acórdão fundamento, ocorrendo, agora, tão só a diferença quanto ao acórdão recorrido que é o Acórdão n.º 382/2012, em que se perfilha idêntica jurisprudência à que se mostra vertida no acórdão, então, recorrido.

O Tribunal, no supra identificado Acórdão n.º 617/2012, resolveu a divergência das decisões em conflito julgando '... inconstitucional, por violação do n.º 3, do artigo 103.º, da Constituição, a norma do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, na parte em que faz retroagir a 1 de janeiro de 2008 a alteração do artigo 81.º, n.º 3, alínea a), do Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas, consagrada no artigo 1.º-A do aludido diploma legal', para o que convocou os seguintes fundamentos:

(...)

“O artigo 81.º, do CIRC, sob a epígrafe «Taxas de tributação autónoma», na redação dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de dezembro, alterada pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro, determinava, na parte que ora releva, o seguinte:

«1 - As despesas não documentadas são tributadas autonomamente, à taxa de 50%, sem prejuízo da sua não consideração como custo nos termos do artigo 23.º

2 - A taxa referida no número anterior é elevada para 70% nos casos em que tais despesas sejam efetuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola.

3 - São tributados autonomamente, à taxa de 5%, os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e os relacionados com viaturas ligeiras ou mistas, motos ou motocicletas, efetuados ou suportados por sujeitos passivos não isentos subjetivamente e que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

4 - São tributados autonomamente, à taxa de 15 %, os encargos dedutíveis respeitantes a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição seja superior a € 40 000, quando suportados pelos sujeitos passivos mencionados no número anterior que apresentem prejuízos fiscais nos dois exercícios anteriores àquele a que os referidos encargos digam respeito.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

[...]

Após a redação introduzida pelo artigo 1.º-A, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, os n.ºs 3 e 4 do referido preceito legal passaram a dispor o seguinte:

[...]

3 - São tributados autonomamente, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica:

a) À taxa de 10%, os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e os relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletas, efetuados ou suportados por sujeitos passivos não isentos subjetivamente e que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;

b) À taxa de 5%, os encargos dedutíveis, suportados pelos sujeitos passivos mencionados no número anterior, respeitantes a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujos níveis homologados de emissão de CO2 sejam inferiores a 120 g/km, no caso de serem movidos a gasolina, e inferiores a 90 g/km, no caso de serem movidos a gasóleo, desde que, em ambos os casos, tenha sido emitido certificado de conformidade.

4 - São tributados autonomamente, à taxa de 20%, os encargos dedutíveis, suportados pelos sujeitos passivos mencionados no número anterior, respeitantes a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição seja superior a € 40 000, quando os sujeitos passivos apresentem prejuízos fiscais nos dois exercícios anteriores àquele a que os referidos encargos digam respeito.

[...]

De acordo com o seu artigo 6.º, a Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, entrou em vigor no dia seguinte ao da sua publicação, mas o artigo 5.º, n.º 1, do mesmo diploma, determina que as alterações introduzidas «aos artigos 73.º, 78.º e 85.º do Código do IRS, 81.º e 96.º do Código do IRC e ao artigo 112.º do Código do IML produzem efeitos desde 1 de janeiro de 2008.»

Assim, com a nova redação dada ao n.º 3, do artigo 81.º, do CIRC, pela referida Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, teve lugar um agravamento da taxa de tributação aplicável aos encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e relacionados com viaturas ligeiras ou mistas, motos ou motocicletas (os quais se encontravam referidos no anterior n.º 3 dessa disposição), sendo que tal agravamento, por força da retroação de efeitos prevista no artigo 5.º, n.º 1, da referida Lei, é aplicável aos encargos e despesas já realizados pelos contribuintes no período de 1 de janeiro de 2008 até à data de início de vigência da Lei.

2. Conforme se disse, o tribunal recorrido recusou a aplicação da norma do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, por violação do princípio da proibição da retroatividade fiscal consagrado no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição.

Esta norma constitucional dispõe que «Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei».

Sendo o poder de lançar impostos inerente à noção de Estado, como manifestação da sua soberania, perante um longo passado de abusos e arbitrariedades, a introdução do princípio da legalidade nesta matéria veio conferir-lhe um estatuto de cidadania no mundo do Direito.

Assim, para que o Estado possa cobrar um imposto ele terá que ser previamente aprovado pelos representantes do povo e terá que estar perfeitamente determinado em lei geral e abstrata, só assim se evitando que esse poder possa ser exercido de forma abusiva e arbitrária, indigna de um verdadeiro Estado de direito.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Por outro lado, o mesmo princípio da legalidade não poderá deixar de impedir que a lei tributária disponha para o passado, com efeitos retroativos, prevendo a tributação de atos praticados quando ela ainda não existia, sob pena de se permitir que o Estado imponha determinadas consequências a uma realidade posteriormente a ela se ter verificado, sem que os seus atores tivessem podido adequar a sua atuação de acordo com as novas regras.

Esta exigência revela as preocupações do princípio da proteção da confiança dos cidadãos, também ele princípio estruturante do Estado de direito democrático, refletidas na vertente do princípio da legalidade, segundo o qual, a lei, numa atitude de lealdade com os seus destinatários, só deve reger para o futuro, só assim se garantindo uma relação íntegra e leal entre o cidadão e o Estado.

É neste sentido que deve ser entendida a opção do legislador constituinte de, na revisão constitucional de 1997, consagrar no artigo 103.º, n.º 3, a regra da proibição da retroatividade da lei fiscal desfavorável. Com esta alteração constitucional não se visou explicitar uma simples refração do princípio geral da proteção da confiança dos cidadãos, inerente a toda a atividade do Estado de direito democrático, mas sim expressar uma regra absoluta de definição do âmbito de validade temporal das leis criadoras ou agravadoras de impostos, prevenindo, assim, a existência de um perigo abstrato de grave violação daquela confiança.

O Tribunal Constitucional tem vindo a seguir o entendimento que esta proibição da retroatividade, no domínio da lei fiscal, apenas se dirige à retroatividade autêntica, abrangendo apenas os casos em que o facto tributário que a lei nova pretende regular já tenha produzido todos os seus efeitos ao abrigo da lei antiga, excluindo do seu âmbito aplicativo as situações de retrospectividade ou de retroatividade imprópria, ou seja, aquelas situações em que a lei é aplicada a factos passados mas cujos efeitos ainda perduram no presente, como sucede quando as normas fiscais que produziram um agravamento da posição fiscal dos contribuintes em relação a factos tributários que não ocorreram totalmente no domínio da lei antiga e continuam a formar-se, ainda no decurso do mesmo ano fiscal, na vigência da nova lei (v.g. acórdãos n.º 128/2009, 85/2010 e 399/2010, todos acessíveis em www.tribunalconstitucional.pt).

Tecidas estas considerações, vejamos se a norma aqui sindicada viola o princípio da proibição da retroatividade da lei fiscal desfavorável, consagrado na Constituição.

Para isso, importa que se proceda, previamente, a uma breve análise do tipo tributação a que respeitam as normas em causa nos autos, ou seja, a tributação autónoma em IRC.

3. Há que recuar ao ano de 1990 para encontrarmos a primeira intervenção do legislador no sentido de sujeitar determinadas despesas a tributação autónoma, ocorrida com a publicação do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho, cujo artigo 4.º previa que «as despesas confidenciais ou não documentadas efetuadas no âmbito do exercício de atividades comerciais, industriais ou agrícolas por sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade organizada ou por sujeitos passivos de IRC não enquadrados nos artigos 8.º e 9.º do respetivo Código são tributadas autonomamente em IRS ou IRC, conforme os casos, a uma taxa de 10%, sem prejuízo do disposto na alínea h) do n.º 1 do artigo 41.º do CIRC.»

Esta norma foi objeto de diversas alterações posteriores que, sucessivamente, procederam ao aumento da taxa de tributação nela prevista. Assim, a referida taxa começou por ser de 10% na versão originária do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho, tendo passado para 25% com a Lei que aprovou o Orçamento do Estado para 1995 (cfr. artigo 29.º da Lei n.º 3-B/94, de 27 de dezembro), foi elevada para 30% (ou, no caso de as despesas serem efetuadas por sujeitos passivos de IRC, total ou parcialmente isentos ou que não exerçam, a título principal, atividades de



nl

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

natureza comercial, industrial ou agrícola, para 40%) com a Lei que aprovou o Orçamento do Estado para 1997 (cfr. artigo 31.º, da Lei n.º 52-C/96, de 27 de dezembro), taxas estas que foram ainda aumentadas, respetivamente, para 32% e 60%, com a Lei que aprovou o Orçamento do Estado para 1999 (cfr. artigo 31.º, da Lei n.º 87-B/98, de 31 de dezembro).

Posteriormente, com a "Reforma da tributação do rendimento", aprovada pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, foi revogado o Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho, e aditou-se ao Código de IRC o artigo 69.º-A (atual artigo 81.º) e ao Código do IRS o artigo 75.º-A (atual artigo 73.º), através dos quais, para além de se prever, a exemplo do que já acontecia com o referido Decreto-Lei 192/90, de 9 de junho, a tributação autónoma das despesas não documentadas, estendeu-se tal tributação em IRS e IRC às despesas de representação e às despesas com viaturas.

Assim, no que respeita ao IRC, e conforme já referido, o artigo 81.º, n.º 3, do CIRC, na redação dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de dezembro, alterada pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro, determinava, na parte que ora releva, que eram tributados autonomamente, à taxa de 5%, os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e os relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, ou mistas, motos ou motocicletas efetuados ou suportados por sujeitos passivos não isentos e que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (sendo esta a taxa que, como se referiu, veio a ser agravada pela Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, passando para 10%, com retroação de efeitos a 1 de janeiro de 2008, por força do artigo 5.º, n.º 1, da referida Lei).

Com este tipo de tributação teve-se em vista, por um lado, incentivar os contribuintes a ela sujeitos a reduzirem tanto quanto possível as despesas que afetem negativamente a receita fiscal e, por outro lado, evitar que, através dessas despesas, as empresas procedam à distribuição camuflada de lucros, sobretudo de dividendos que, assim, apenas ficariam sujeitos ao IRC enquanto lucros da empresa, bem como combater a fraude e evasão fiscais que tais despesas ocasionem não apenas em relação ao IRS ou IRC, mas também em relação às correspondentes contribuições, tanto das entidades patronais como dos trabalhadores, para a segurança social.

SALDANHA SANCHES (cfr. Manual de Direito Fiscal, 3.ª Edição, Coimbra Editora, 2007, pág. 407), a propósito da tributação autónoma prevista no artigo 81.º, n.º 3, do CIRC, escreveu o seguinte:

«Neste tipo de tributação, o legislador procura responder à questão reconhecidamente difícil do regime fiscal de despesas que se encontram na zona de interseção da esfera pessoal e da esfera empresarial, de modo a evitar remunerações em espécie mais atraentes por razões exclusivamente fiscais ou a distribuição oculta de lucros. Apresenta a norma uma característica semelhante à que vamos encontrar na sanção legal contra custos não documentados, com uma subida da taxa quando a situação do sujeito passivo não corresponde a uma situação de normalidade fiscal. Se na declaração do sujeito passivo não há lucro, o custo pode ser objeto de uma valorização negativa: por exemplo, temos uma taxa de 15% aplicada quando o sujeito passivo teve prejuízos nos dois últimos exercícios e foi comprada uma viatura ligeira de passageiros por mais de € 40 000 (artigo 81.º, n.º 4).

Com esta previsão, o sistema mostra a sua natureza dual, com uma taxa agravada de tributação autónoma para certas situações especiais que se procura desencorajar, como a aquisição de viaturas para fins empresariais ou viaturas em princípio demasiado dispendiosas quando existem prejuízos. Cria-se, aqui, uma espécie de presunção de que estes custos não têm uma causa empresarial e, por isso, são sujeitos a uma tributação autónoma. Em resumo, o custo é dedutível,



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

mas a tributação autónoma reduz a sua vantagem fiscal, uma vez que, aqui, a base de incidência não é um rendimento líquido, mas, sim, um custo transformado - exceccionalmente - em objeto de tributação.»

Contrariamente ao que acontece na tributação dos rendimentos em sede de IRS e IRC, em que se tributa o conjunto dos rendimentos auferidos num determinado ano (o que implica que só no final do mesmo se possa apurar a taxa de imposto, bem como o escalão no qual o contribuinte se insere), no caso tributa-se cada despesa efetuada, em si mesma considerada, e sujeita a determinada taxa, sendo a tributação autónoma apurada de forma independente do IRC que é devido em cada exercício, por não estar diretamente relacionada com a obtenção de um resultado positivo, e por isso, passível de tributação.

Assim, e no caso do IRC, estamos perante um imposto anual, em que não se tributa cada rendimento percebido de per si, mas sim o englobamento de todos os rendimentos obtidos num determinado ano, considerando a lei que o facto gerador do imposto se tem por verificado no último dia do período de tributação (cfr. artigo 8.º, n.º 9, do CIRC).

Já no que respeita à tributação autónoma em IRC, o facto gerador do imposto é a própria realização da despesa, não se estando perante um facto complexo, de formação sucessiva ao longo de um ano, mas perante um facto tributário instantâneo.

Esta característica da tributação autónoma remete-nos, assim, para a distinção entre impostos periódicos (cujo facto gerador se produz de modo sucessivo, pelo decurso de um determinado período de tempo, em regra anual, e tende a repetir-se no tempo, gerando para o contribuinte a obrigação de pagar imposto com carácter regular) e impostos de obrigação única (cujo facto gerador se produz de modo instantâneo, surge isolado no tempo, gerando sobre o contribuinte uma obrigação de pagamento com carácter avulso).

Na tributação autónoma, o facto tributário que dá origem ao imposto, é instantâneo: esgota-se no ato de realização de determinada despesa que está sujeita a tributação (embora, o apuramento do montante de imposto, resultante da aplicação das diversas taxas de tributação aos diversos atos de realização de despesa considerados, se venha a efetuar no fim de um determinado período tributário). Mas o facto de a liquidação do imposto ser efetuada no fim de um determinado período não transforma o mesmo num imposto periódico, de formação sucessiva ou de carácter duradouro. Essa operação de liquidação traduz-se apenas na agregação, para efeito de cobrança, do conjunto de operações sujeitas a essa tributação autónoma, cuja taxa é aplicada a cada despesa, não havendo qualquer influência do volume das despesas efetuadas na determinação da taxa.

E esta distinção tem relevância, designadamente, para efeitos de aplicação da lei no tempo e para a análise da questão da proibição da retroatividade da lei fiscal desfavorável prevista no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição.

Com efeito, conforme refere CARDOSO DA COSTA "(...) a linha demarcadora do âmbito da retroatividade fiscal constitucionalmente admissível passará, desde logo, pela distinção entre situações tributárias «permanentes» e «periódicas» e «factos» cuja eficácia fiscal se esgota ou se firma «instantaneamente», para cada um deles «de per si» (maxime, pela distinção entre «impostos periódicos» e «impostos de obrigação única»), e passará provavelmente, depois, no que concerne àquele primeiro tipo de situações, pela distância temporal que já tiver mediado entre o período de produção dos rendimentos e a criação (ou modificação) do correspondente imposto. Isto, de todo o modo, sem prejuízo do relevo de outras circunstâncias, cujo possível peso não poderá ignorar-se." (Cfr. CARDOSO DA COSTA, "O Enquadramento Constitucional do Direito



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

dos Impostos em Portugal", in *Perspetivas Constitucionais nos 20 anos da Constituição*, Vol. II, Coimbra, 1997, p. 418).

Neste caso estamos perante um tributo de obrigação única, incidindo sobre operações que se produzem e esgotam de modo instantâneo, em que o facto gerador do tributo surge isolado no tempo, originando, para o contribuinte, uma obrigação de pagamento com carácter avulso. Ou seja, as taxas de tributação autónoma aqui em análise não se referem a um período de tempo, mas a um momento: o da operação isolada sujeita à taxa, sem prejuízo de o apuramento do montante devido pelos agentes económicos sujeitos à referida "taxa" ser efetuado periodicamente, num determinado momento, conjuntamente com outras operações similares, sem que a liquidação conjunta influa no seu resultado.

Por esta razão, SÉRGIO VASQUES (cfr. *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2011, pág. 293, nota 470) chama a atenção para a circunstância de os impostos sobre o rendimento contemplarem elementos de obrigação única, como as taxas liberatórias do IRS ou as taxas de tributação autónoma do IRC.

4. Regressando ao caso concreto, é manifesto que se está perante uma hipótese de aplicação retroativa do disposto no artigo 81.º, n.º 3, do CIRC, na redação introduzida pela Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, ou seja, aplicação de lei nova a factos tributários de natureza instantânea, já completamente formados, anteriores à data da sua entrada em vigor.

Com efeito, o facto gerador da obrigação fiscal – a realização de despesas de representação ou com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletas, no período de 1 janeiro de 2008 até à entrada em vigor da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro (6 de dezembro de 2008) – ocorre indubitavelmente antes da publicação da lei nova, não sendo possível entender que se está perante um facto jurídico-fiscal complexo de formação sucessiva.

A aplicação da nova lei a este facto ocorrido anteriormente à sua aprovação envolve, pois, uma retroatividade autêntica.

O que releva, face aos princípios constitucionais enunciados, não é o momento de liquidação de um imposto, mas sim o momento em que ocorre o ato que determina o pagamento desse imposto. É esse ato que vai dar origem à constituição de uma obrigação tributária, pelo que é nessa altura, em obediência ao princípio da legalidade, na vertente fundamentada pelo princípio da proteção da confiança, que se exige, como medida preventiva, que já se encontre em vigor a lei que prevê a criação ou o agravamento desse imposto, de modo a que o cidadão possa equacionar as consequências fiscais do seu comportamento.

Uma vez que a alteração efetuada ao artigo 83.º, n.º 3, do CIRC, através da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, veio aumentar a taxa de tributação autónoma aplicável a despesas de representação e com viaturas, agravando a situação dos contribuintes abrangidos, estava-lhe vedada uma eficácia retroativa.

Contudo, como vimos, embora a referida Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, tenha entrado em vigor em 6 de dezembro de 2008, o seu artigo 5.º, n.º 1, determinou que tal alteração produzia efeitos a partir de 1 de janeiro de 2008.

Ora, tendo já ocorrido o facto que deu origem à obrigação tributária posteriormente agravada por lei nova, as razões que presidiram à consagração da regra de proibição da retroatividade neste domínio estão integralmente presentes, uma vez que importa prevenir o risco abstrato de que a lei publicada com retroação de efeitos provoque agravos financeiros desrazoáveis, pela impossibilidade em que se encontravam os contribuintes afetados, vinculados a



W

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

tais factos já ocorridos, de prever e prover quanto às suas consequências tributárias, determinadas por lei futura.

Assim, não pode a lei, sob pena de violação da proibição imposta no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição, agravar o valor da taxa de tributação autónoma, relativamente a despesas já efetuadas aquando da sua entrada em vigor, pelo que, tendo a norma do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, determinado a retroação de efeitos a 1 de janeiro de 2008 da alteração do artigo 81.º, n.º 3, do CIRC, violou a referida proibição constitucional.”

Na verdade, embora a tributação de determinados encargos esteja formalmente inserida no Código do IRC e o respetivo montante seja liquidado no âmbito daquele imposto, tal tributação é uma imposição fiscal materialmente distinta da tributação em IRC. Enquanto aquela incide, excecionalmente, sobre a realização de determinadas despesas, a última incide sobre determinados rendimentos, funcionando apenas como elo entre elas a circunstância dessas despesas serem dedutíveis no apuramento destes rendimentos, visando-se com a criação daquele imposto reduzir a vantagem fiscal resultante da dedução desses custos. Mas a existência do imposto aqui em análise em nada influi no montante do IRC, atuando de forma perfeitamente autónoma relativamente a este, pelo que o seu funcionamento deve ser encarado somente segundo os elementos que o caracterizam.

Assim, esgotando-se o facto tributário que dá origem a esta tributação autónoma, no ato de realização de determinada despesa que está sujeita a tributação, embora, o apuramento do montante de imposto, resultante da aplicação das diversas taxas aos diversos atos de realização de despesa considerados, se venha apenas a efetuar no fim de um determinado período tributário, a aplicação de um agravamento da respetiva taxa, relativamente a encargos ocorridos previamente à entrada em vigor da nova lei que prevê esse agravamento, corresponde a uma aplicação de lei nova a um facto tributário anterior, verificando-se uma situação de retroatividade autêntica proibida pelo artigo 103.º, n.º 3, da Constituição....”

(...).

Ora, tendo o acórdão recorrido sufragado a argumentação que acaba de ser exposta e não se vislumbrando novos fundamentos que imponham decisão de sentido diverso, deve a norma em causa ser julgada inconstitucional, mantendo-se, consequentemente, a decisão recorrida.»

10. O argumento que conduziu o Tribunal ao juízo de inconstitucionalidade da norma contida no segmento aqui relevante do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, assenta em três premissas fundamentais.

Em primeiro lugar, entendeu o Tribunal que o n.º 3 do artigo 103.º da Constituição estabelece uma «*regra absoluta de definição do âmbito de validade temporal das leis criadoras ou agravadoras de impostos*», pelo que a consagração no texto constitucional da proibição da retroatividade fiscal, operada pela revisão constitucional de 1997, não «*visou explicitar uma simples refração do princípio geral da proteção da confiança dos cidadãos*»; decorre deste



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

entendimento que as leis fiscais retroativas, na medida em que onerem os contribuintes, são *ipso facto* inconstitucionais.

Em segundo lugar, restringiu-se o âmbito da proibição da retroatividade fiscal ao domínio da chamada *retroatividade autêntica*, definida esta como a aplicação de lei nova que agrava os encargos fiscais dos contribuintes a factos tributários que ocorreram *integralmente* antes da sua entrada em vigor. Fora do âmbito de aplicação do artigo 103.º, n.º 3, da Constituição, situam-se, pois, os casos de retroatividade dita inautêntica, em que a lei nova, mais onerosa para os contribuintes, se aplica a factos tributários em formação no momento da sua entrada em vigor; em tais casos, a eventual censura constitucional que a lei mereça deverá decorrer do seu confronto direto com o princípio da proteção da confiança.

Em terceiro lugar, distinguem-se impostos *periódicos* de impostos de *obrigação única*; aqueles constituem-se através de factos tributários de formação contínua ou de trato sucessivo, e renovam-se periodicamente – é o caso do IRS e do IRC, que se reportam ao rendimento anual –, ao passo que os impostos de obrigação única se constituem através de factos instantâneos ou isolados no tempo – é o caso do IVA ou do IMT, que incidem sobre operações avulsas. Destes conceitos deduz-se que os casos de retroatividade inautêntica se cingem ao universo dos impostos periódicos, porque apenas estes dizem respeito a factos tributários que se prolongam no tempo, podendo o período entre os seus termos inicial e final decorrer sob a vigência de mais do que uma lei.

A estas premissas fundamentais acrescentou o Tribunal uma premissa adicional que lhe permitiu compor o argumento em que se baseia o seu juízo de inconstitucionalidade: os «tributos autónomos» estabelecidos no artigo 81.º do CIRC (artigo 88.º, na versão em vigor desse diploma) – designadamente aqueles que incidem sobre encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e os relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletas –, constituem impostos de obrigação única. Com efeito, apesar de inseridos no CIRC, um diploma que diz respeito à tributação do rendimento das pessoas coletivas, e de a sua liquidação ocorrer no termo de um período tributário, estes



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

tributos autónomos incidem sobre operações avulsas – cada ato de despesa subsumível numa das categorias contempladas pela lei –, sendo o montante do imposto a pagar pelo contribuinte determinado pela aplicação de uma taxa fixa ao volume de despesas realizadas no decurso do período abrangido pelo ato de liquidação. Tanto é assim que, ao contrário do que sucede com os impostos sobre o rendimento, é indiferente para a determinação da matéria coletável e da taxa aplicável que a liquidação seja feita no termo de períodos mais ou menos longos; o facto tributário que constitui a relação jurídica entre o contribuinte e a Administração Fiscal é o ato instantâneo de realização da despesa, e é apenas por razões de conveniência administrativa que a liquidação e a cobrança do imposto seguem os termos previstos para o IRC.

Tendo a alteração legislativa ao regime dos tributos autónomos, operada pela Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, agravado as taxas de imposto sobre determinado tipo de despesas, e estabelecendo o artigo 5.º, n.º 1, desse diploma, que o novo regime é aplicável a despesas realizadas antes da sua entrada em vigor, entendeu o Tribunal que se estava perante um caso de retroatividade fiscal abrangido pelo artigo 103.º, n.º 3, da Constituição. Isto porque – como se viu –, os tributos autónomos são impostos de obrigação única, e relativamente a estes a retroatividade da lei fiscal é necessariamente autêntica. Ora — concluiu o Tribunal —, proibindo a Constituição, em termos absolutos, a retroatividade autêntica da lei fiscal, a norma sob apreciação é inconstitucional.

11. A conclusão a que o Tribunal chegou no Acórdão n.º 85/2013 – e na jurisprudência anterior na qual aquele largamente se baseia –, é essencialmente correta e deve ser reiterada. Não se segue, porém, todo o itinerário argumentativo percorrido nesses arestos. Em particular, não merecem adesão a primeira e a segunda premissas do argumento: (i) a de que o artigo 103.º, n.º 3, da Constituição, encerra uma *proibição absoluta* da retroatividade em matéria fiscal; e (ii) a de que o âmbito de aplicação da proibição constitucional da retroatividade fiscal se contém nos limites da *retroatividade autêntica*. Em suma, em causa



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

está o entendimento segundo o qual a garantia constitucional contra a retroatividade da lei fiscal é simultaneamente de *âmbito restrito* – porque confinada ao domínio da retroatividade autêntica, – e de *carácter absoluto* – porque exclui a *graduação* da ofensa concreta que o encargo fiscal retroativo representa para o princípio da protecção da confiança e a *ponderação* desse sacrifício com eventuais razões de justiça tributária ou de interesse público nas quais aquele possa encontrar justificação.

12. O artigo 103.º, n.º 3, da Constituição, estabelece a proibição da retroatividade fiscal nos seguintes termos:

Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos...que tenham natureza retroativa.

A questão que se coloca é a de saber se este preceito deve ser interpretado como consagrando uma *regra* ou um *princípio* de proibição da retroatividade em matéria fiscal, entendidos estes termos – «regra» e «princípio» – no sentido mais ou menos técnico que crescentemente lhes tem sido atribuído na doutrina e na jurisprudência constitucionais europeias desde o último quartel do século passado.

A distinção traduz-se, essencialmente, no seguinte. Se uma norma tem a natureza de regra, a sua lógica de aplicação é basicamente mecânica ou, segundo uma imagem disseminada, de «tudo ou nada»; quer isto dizer que, verificados os respetivos pressupostos, a regra dispõe sobre o caso em termos definitivos. Se uma norma tem a natureza de princípio, por outro lado, a sua lógica de aplicação é basicamente valorativa ou, como é comum dizer-se, implica um juízo de ponderação; verificados os pressupostos da aplicação de um princípio, este conta como uma razão *prima facie* para a decisão, sendo o sentido desta determinado pelo «peso relativo» dos princípios que nela concorram. Aplicando estes conceitos à proibição da retroatividade em matéria fiscal, temos que ou esta determina a proibição definitiva da imposição retroativa de encargos fiscais – caso em que será uma regra –, ou estabelece apenas uma razão *prima facie* para a censura constitucional de semelhantes encargos –, caso em que será um princípio.



ne

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Importa não exagerar os termos desta distinção. Apesar de nos Acórdãos n.ºs 617/2012 e 85/2013 se afirmar peremptoriamente que a proibição da retroatividade em matéria fiscal constitui uma «regra absoluta», as regras nunca são *absolutas*, mesmo que o seu âmbito de aplicação não seja limitado por cláusulas de exceção. Com efeito, em circunstâncias excepcionais, em que é muito elevado e evidente o peso das razões para a não aplicação da regra, admite-se o recurso à chamada redução teleológica, que consiste na operação simétrica à aplicação analógica de uma norma. Nesses casos, por natureza excepcionais, justifica-se precisamente aquilo que, em princípio, é contrário ao direito consubstanciado em regras: que o aplicador recuse a solução acolhida na regra e a substitua pela ponderação dos valores ou princípios relevantes nas circunstâncias. É nesse sentido que a vinculação dos poderes públicos a uma regra constitucional que proíba a retroatividade fiscal poderá admitir exceções em situações de guerra ou calamidade pública.

Por outro lado, os princípios não encerram meras aspirações programáticas ou proclamações simbólicas, mas verdadeiras normas jurídicas. O seu sentido é o de que devem ser aplicados a todos os casos sobre os quais dispõem, *sob reserva de ponderação* com outros princípios que possam aplicar-se ao caso. A vinculação dos poderes públicos a um princípio constitucional de proibição da retroatividade em matéria fiscal implica que, *prima facie*, uma norma fiscal retroativa que agrave os encargos tributários dos seus destinatários é inconstitucional. Na verdade, a ofensa ao princípio da protecção da confiança que a retroatividade sempre importará censura constitucional apenas naquelas circunstâncias em que o peso concreto de princípios de sentido contrário o justificar. É neste quadro que se deverão distinguir, por exemplo, os casos em que a retroatividade fiscal é um expediente para corrigir atrasos na aprovação de legislação fiscal que se devem à incúria do legislador ou para contrariar a má execução orçamental pelas administrações públicas – casos que não merecem qualquer tolerância constitucional –, dos casos em que as normas fiscais retroativas cumprem imperativos de equidade tributária, nomeadamente através do combate à fraude e evasão fiscal, de justiça social ou de interesse público – situações em que se justifica, pelo



nl

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

menos, abrir espaço para a graduação e ponderação das razões subjacentes à intervenção do legislador.

13. Deve notar-se que a distinção entre regras e princípios é de natureza lógica – diz respeito às propriedades de duas espécies do género norma –, pelo que nada adianta quanto à questão de saber se a norma contida em certo(s) preceito(s) é de uma ou da outra espécie. Essa é uma *questão de interpretação*.

Casos há em que a qualificação de uma norma como regra ou princípio é evidente, por razões que são simultaneamente de ordem literal e lógica. Ninguém duvida, por exemplo, que o artigo 27.º, n.º 1, do Código da Estrada, que dispõe sobre os «limites gerais de velocidade», consagra regras; ou que o artigo 8.º do Código de Procedimento Administrativo, que consagra os princípios da justiça e da razoabilidade nas relações entre a Administração Pública e os cidadãos, consagra princípios. Qualquer interpretação diversa desses preceitos, no sentido de que os limites de velocidade na estrada são apenas vinculativos *prima facie* ou de que os deveres de justiça e razoabilidade da Administração Pública são tendencialmente absolutos, seria inconciliável com a letra dos preceitos e conduziria a resultados sistematicamente absurdos.

Porém, no que particularmente diz respeito ao artigo 103.º, n.º 3, da Constituição, não se vislumbram quaisquer obstáculos, literais ou lógicos, à caracterização da proibição da retroatividade em matéria fiscal como regra ou princípio. O modo como essas alternativas foram ilustradas no ponto anterior demonstra claramente a viabilidade lógica de ambas as possibilidades e nada na letra do preceito indica que se esteja necessariamente na presença de uma ou da outra.

Para determinar se a proibição constitucional da retroatividade em matéria fiscal constitui uma regra ou um princípio, é necessário considerar as principais virtudes de cada um desses tipos normativos, e ponderá-las segundo os métodos próprios da interpretação constitucional, forjados para o contexto singularíssimo de uma lei – a Constituição –



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

diferente das leis ordinárias em função da sua natureza de lei fundamental, superior, rígida, duradoira, aberta e irradiante.

Ora, que virtudes vêm a ser essas?

As regras têm essencialmente as virtudes da *legitimidade política* e da *segurança jurídica* das soluções. A primeira na medida em que a autoridade de que emanam tenha maior legitimidade democrática do que a das autoridades encarregadas da sua aplicação; no contexto mais comum — o da vinculação dos poderes executivo e judicial à legalidade — esta virtude democrática releva da legitimidade acrescida do legislador para fazer as ponderações subjacentes às regras que decretou. Se o aplicador do direito pudesse reabrir *ad nutum* a questão de ponderação à qual o legislador procurou dar resposta, a autoridade deste — e, nessa exata medida, a legitimidade democrática da ordem jurídica — seria irremediavelmente comprometida.

A segurança jurídica, por outro lado, resulta da circunstância de as regras orientarem com grau relativamente elevado de precisão a conduta dos seus destinatários, em função da delimitação dos seus pressupostos e do carácter quase definitivo das suas consequências; uma vez mais no contexto da legalidade ordinária, esta virtude revela-se nas vantagens preciosas que os cidadãos retiram da previsibilidade das consequências jurídicas dos seus comportamentos e dos de terceiros. Se o aplicador do direito pudesse reabrir *ad nutum* a questão de ponderação à qual o legislador procurou dar resposta, a confiança dos cidadãos nas leis — e, nessa exata medida, a segurança jurídica da vida em sociedade — seria fatalmente esboroadada.

Está claro que os princípios, não tendo por natureza as virtudes das regras, têm justamente as virtudes que as regras não têm.

Por um lado, os princípios são *equitativos*. Expressando-se através de conceitos axiológicos e teleológicos (e.g., protecção da confiança), aplicam-se apenas nos casos em que os valores ou finalidades que neles se traduzem o justificam. Pelo contrário, as regras, expressando-se normalmente através de conceitos empíricos ou técnicos (e.g., retroatividade



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

autêntica), aplicam-se por excesso ou por defeito às situações – inevitáveis – em que se não verifique plena correspondência entre a extensão dos seus conceitos e a relevância dos valores ou finalidades que lhes subjazem. Será esse o caso, por exemplo, quando a proibição da retroatividade autêntica em matéria fiscal aproveitar a contribuintes que exploraram lacunas evidentes no regime anterior para evitarem pagar impostos – e cuja confiança na prospectividade da lei fiscal é, por essa razão, indigna de tutela jurídica.

Por outro lado, os princípios são *proporcionais*. Pela sua natureza de razões *prima facie*, os princípios são abertos à ponderação com outros princípios que, nas circunstâncias relevantes, apontem para decisões de sentido contrário. Um princípio aplica-se a um caso na estrita medida em que o seu peso ou força ultrapasse, isoladamente ou em conjunto com outros princípios, o peso ou a força dos princípios que com ele colidam. Já as regras aplicam-se – com a aludida ressalva de casos excepcionais – ainda que a força relativa dos valores ou fins que lhes subjazem o não justifique. Daí decorre que, ao passo que os princípios têm a força jurídica exatamente proporcional ao seu peso axiológico, as regras promovem de forma inevitavelmente excessiva os valores ou fins que lhes subjazem.

14. A principal razão invocada na jurisprudência constitucional para a caracterização da proibição constitucional da retroatividade em matéria fiscal como uma regra é a de que foi essa a opção do legislador de revisão quando, em 1997, decidiu alterar o texto constitucional nesse sentido.

Como vimos, no Acórdão n.º 617/2012, cuja fundamentação é reproduzida no Acórdão n.º 85/2013, afirma-se que «[s]om esta alteração não se visou explicitar uma simples refração do princípio da proteção da confiança dos cidadãos, inerente a toda a atividade do Estado de direito democrático, mas sim expressar uma regra absoluta de definição do âmbito de validade temporal das leis criadoras ou agravadores de impostos...». No Acórdão n.º 128/2009, o Tribunal justificou esta proposição em termos substancialmente mais desenvolvidos:

«As decisões do Tribunal, até 1997, assentavam no seguinte argumento: uma lei fiscal seria inconstitucional (por violação do princípio da confiança) apenas quando imposta a



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

retroatividade em “termos que choquem a consciência jurídica e frustrem as expectativas fundadas dos contribuintes”. Desenvolvendo este critério, disse o Tribunal que a retroatividade das leis fiscais seria constitucionalmente legítima sempre que não ferisse “de forma inadmissível ou intolerável, a certeza e a confiança na ordem jurídica dos cidadãos por ela afetados; ou que não trai[sse], de forma arbitrária e injustificada, as expectativas juridicamente tuteladas e criadas na esfera jurídica dos cidadãos ao abrigo das disposições vigentes à data da ocorrência dos factos que as geraram”. (Cfr. neste sentido, e por exemplo, o Parecer da Comissão Constitucional n.º 25/81, em *Pareceres da Comissão Constitucional*, 16º Vol., p.257; o Parecer n.º 14/82, em *Pareceres...*, 19º Vol, p. 183; o Acórdão do Tribunal n.º 11/83, em *Acórdãos do Tribunal Constitucional*, 1º Vol. p. 11; o Acórdão n.º 141/85, em *Acórdãos ...*, 6º Vol., p. 39; e ainda os Acórdãos n.ºs 409/89, 216/90, 410/95 e 1006/96, todos disponíveis em www.tribunalconstitucional.pt)

Estes critérios, de natureza necessariamente *fluida*, levaram a que, em diversos arestos, o Tribunal viesse dar como boas leis fiscais retroativas. Foi o que sucedeu, por exemplo, nos Acórdãos n.º 11/83 e 66/84 (este último em *Acórdãos*, 4º Vol. p. 35) e ainda nos Acórdãos n.ºs 67/91, 1006/96, 1204/96 e 416/02 (todos disponíveis em www.tribunalconstitucional.pt). Noutros casos, ao invés, o Tribunal entendeu que, por inexistirem razões de interesse público que prevalecessem sobre o valor da segurança jurídica, as normas retroativas seriam intoleráveis e, conseqüentemente, constitucionalmente ilegítimas (Cfr., por exemplo, os Acórdãos ns.º 409/89, 216/90, 410/95 e 185/2000, também disponíveis no mesmo lugar).

Uma vez expresso no texto da Constituição a proibição da retroatividade em matéria fiscal, o Tribunal passou a *ler* esta proibição já não numa dimensão subjetiva (dependendo, em concreto, do *contexto* dos sujeitos da relação tributária resultante da aplicação da lei) mas antes numa dimensão objetiva. Diz o Tribunal, a este propósito, que à proibição expressa da retroatividade da lei fiscal “não pode deixar de estar ínsita uma garantia forte de objetividade e auto-vinculação do Estado pelo Direito” (Cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 172/2000, in www.tribunalconstitucional.pt)

Quer isto dizer que, atualmente, e consagrado que está o princípio geral de irretroatividade da lei fiscal, a mera natureza retroativa de uma lei fiscal desvantajosa para os particulares é sancionada, de forma *automática*, pela Constituição, qualquer que tenha sido, *em concreto*, a conduta da administração fiscal ou do particular tributado. Por outras palavras, o juízo de inconstitucionalidade decorre apenas da mera análise dos *dados normativos*, não dependendo, em nenhum momento, da averiguação de quaisquer *elementos circunstanciais* que resultem da condição, *em concreto*, de uma *certa relação jurídico-tributária*.»

Pese embora os arestos citados o não articulem integralmente, o argumento em que o Tribunal se apoia é o seguinte. A proibição da retroatividade fiscal foi consagrada no texto constitucional pelo legislador de revisão com o propósito de contrariar a tolerância, revelada pela jurisprudência anterior da Comissão Constitucional e do Tribunal Constitucional, em relação a uma prática mais ou menos generalizada de aprovação de legislação fiscal retroativa. Baseando-se essa jurisprudência na concretização do princípio da



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

confiança, não pode ter sido desiderato do legislador de revisão limitar-se a extrair um corolário ou explicitar uma refração desse princípio — o desvalor da retroatividade fiscal; o seu propósito terá antes sido o de vincular o legislador ordinário e a jurisdição constitucional a uma proibição tendencialmente absoluta da imposição retroativa de encargos fiscais. Ora, tendo em conta a legitimidade política reforçada do legislador de revisão, assente sobretudo na maioria qualificada necessária para alterar o texto constitucional, essa opção deve ser respeitada.

Este argumento contém duas fragilidades. Por um lado, retira-se da *occasio legis* da alteração constitucional e das intenções do legislador de revisão mais do que estas objetivamente justificam. Do facto de se ter procurado, através da consagração constitucional expressa da proibição da retroatividade em matéria fiscal, contrariar a excessiva liberalidade de uma jurisprudência que admitia censurar leis fiscais retroativas apenas quando estas «*choquem a consciência jurídica e frustrem as expectativas fundadas dos contribuintes*» ou ofendam «*de forma inadmissível ou intolerável, a certeza e a confiança na ordem jurídica dos cidadãos por ela afetados*», não se segue que, através da revisão de 1997, se tenha pretendido consagrar uma *regra* de proibição, tendencialmente absoluta, neste domínio. O problema que essa jurisprudência criava situava-se no facto de ela não admitir sequer a existência de um *princípio* de proibição da retroatividade em matéria fiscal, o mesmo é dizer, a inconstitucionalidade *prima facie* de encargos fiscais retroativos. O que nela se estabeleceu foi a ideia de que a legislação fiscal retroativa, por princípio constitucionalmente admissível, encontra um *limite* nos casos, por natureza excepcionais, em que consubstancie uma ofensa *grave* ou *chocante* ao princípio da proteção da confiança. Ora, a mera consagração de uma proibição de princípio da retroatividade fiscal — quer dizer: a mera explicitação de que o princípio da proteção da confiança implica a censura *prima facie* de encargos fiscais retroativos — *assegura plenamente* o desiderato de contrariar essa tendência jurisprudencial. Uma vez estabelecido tal princípio, as leis fiscais retroativas só podem sobreviver ao crivo de constitucionalidade se o desvalor que lhes é inerente for compensado, na ordem de valores constitucional, pelas finalidades que prossigam.



W

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Por outro lado, a ideia de que o legislador de revisão constitucional tem uma legitimidade política acrescida, em relação ao legislador ordinário, para fazer as ponderações entre os princípios que relevam neste domínio, traduz uma conceção excessivamente formal do princípio democrático, assente na comparação entre as grandezas aritméticas e outras circunstâncias exigidas para a aprovação de diferentes atos legislativos. Ora, se é certo que a maioria de revisão constitucional é mais expressiva do que a maioria no processo político ordinário, não é menos certo que a rigidez e a longevidade da Constituição implicam que o juízo de uma maioria qualificada conjuntural vincula uma sequência potencialmente infinita de maiorias simples futuras. Por outras palavras, uma vez acolhida determinada solução no texto constitucional, as gerações políticas futuras ficarão vinculadas a respeitá-la, ainda que essa opção seja reiteradamente repudiada por maiorias dos seus representantes aquém das necessárias para rever a Constituição.

Interpretar o texto constitucional nesses termos, quando está *em aberto* a questão de saber se a norma nele consagrada é uma regra (tendencialmente absoluta) ou um princípio (sob reserva de ponderação), num domínio em que não há *necessidade alguma* de a Constituição estabelecer regras, expõe a ordem constitucional aos défices de legitimidade expressos através dos conhecidos paradoxos *intergeracional* (a submissão das gerações presentes às escolhas das gerações passadas) e *democrático* (o governo da maioria presente por uma minoria de bloqueio). Repare-se ainda que, nesses domínios em que não é necessário a Constituição estabelecer regras, as alternativas possíveis não se esgotam na vinculação definitiva das maiorias futuras, concretizada através de proibições tendencialmente absolutas, ou na sua liberdade ilimitada de decisão, justificada no silêncio constitucional. Entre esses extremos encontra-se a hipótese da limitação do legislador através de princípios, por natureza abertos a ponderação, cuja força normativa é assegurada por uma jurisdição constitucional independente.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

15. Outra razão, afluída no Acórdão n.º 617/2012, para reconhecer à proibição constitucional da retroatividade em matéria fiscal o carácter de uma regra, prende-se com o valor da segurança jurídica:

«[P]ara que o Estado possa cobrar um imposto ele terá de ser previamente aprovado pelos representantes do povo e terá que estar perfeitamente determinado em lei geral e abstrata, só assim se evitando que esse poder possa ser exercido de forma abusiva e arbitrária, indigna de um verdadeiro Estado de direito.

Por outro lado, o mesmo princípio da legalidade não poderá deixar de impedir que a lei tributária disponha para o passado, com efeitos retroativos, prevendo a tributação de atos praticados quando ela ainda não existia, sob pena de se permitir que o Estado imponha determinadas consequências a uma realidade posteriormente a ela se ter verificado, sem que os seus atores tivessem podido adequar a sua atuação de acordo com as novas regras.»

Importa começar por prevenir uma aproximação ao problema da retroatividade fiscal a partir do domínio penal, da qual pode surgir a tentação de se retirar, por analogia, do imperativo *nullum crimen sine lege praevia*, um putativo *nullum tributum sine lege praevia*.

Na verdade, deve sublinhar-se que o problema não se coloca da mesma forma nos dois domínios, não apenas em virtude da diferente intensidade ablativa das intervenções penal e tributária na esfera dos cidadãos, mas sobretudo porque, ao contrário do que sucede com as incriminações retroativas, geralmente absurdas, visto que através delas se procura cumprir o objetivo impossível de orientar condutas já praticadas, a tributação de factos passados é perfeitamente compatível com as finalidades de equidade tributária e de justiça social prosseguidas pela legislação fiscal. Assim é porque, ao invés da lei penal, que opera a título primário como um *dissuasor* de comportamentos desvaliosos — e não é possível evitar o passado —, a lei fiscal tem por finalidade precípua a distribuição equitativa dos encargos financeiros da vida coletiva. Com efeito, os impostos não se dirigem, pelo menos na generalidade dos casos, a prevenir a ocorrência de factos tributários, mas a materializar o esforço contributivo proporcional à capacidade económica que eles revelam. Daí se conclui que, ao passo que a proibição da retroatividade penal é, antes de mais, e na generalidade dos casos, um imperativo de ordem lógica, e é nessa exata medida um limite absoluto ao poder punitivo do Estado, a proibição da retroatividade fiscal exprime um juízo de valor: a



ne

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

atendibilidade jurídica do interesse dos cidadãos em planearem a sua vida económica (em sentido amplo) com uma noção precisa das implicações tributárias das escolhas que possam vir a fazer.

Como vimos, a segurança jurídica é uma das virtudes das regras, dado o carácter quase definitivo das soluções que encerram. Uma regra de proibição constitucional da retroatividade em matéria fiscal terá, por isso, pelo menos em teoria, a virtude de *garantir* os cidadãos contra a possibilidade de serem onerados com impostos retroativos.

Mas tal garantia não pode deixar de gerar alguma perplexidade. A segurança jurídica dos contribuintes — e a proteção da sua confiança na calculabilidade da vida tributária a partir do conhecimento da legislação —, deve ser assegurada na estrita medida em que o seu valor prevaleça sobre outros valores ou fins que a ordem constitucional confia à lei fiscal. Por outras palavras, a segurança jurídica em matéria fiscal deve ser salvaguardada na *proporção* do seu valor relativo. O que daí se retira é um *princípio* de não retroatividade da lei fiscal, que reflete neste domínio o princípio mais geral da proteção da confiança, por seu turno radicado no valor fundamental da segurança jurídica num Estado de direito democrático. Pelo contrário, uma regra de proibição da retroatividade da lei fiscal protege de forma excessiva, como é da natureza das regras, o valor da segurança jurídica que lhe subjaz — impede a retroatividade fiscal até mesmo onde ela, tudo visto e ponderado, se justificaria. Ora, parece absurdo interpretar o texto constitucional no sentido de que, por razões de segurança jurídica, a ordem constitucional salvaguarda de forma *excessiva* o interesse dos cidadãos na segurança jurídica da sua vida tributária. É evidente que o valor da segurança jurídica não pode ser fundamento da tutela da segurança jurídica aí onde ela não mais se justifica.

O único caminho para evitar semelhante conclusão — obviamente insustentável —, passa pela noção de que, através da consagração de uma regra de proibição da retroatividade em matéria fiscal, se procurou corrigir a tendência jurisprudencial anterior à revisão de 1997 no sentido de uma tutela deficitária da segurança jurídica neste domínio. Dir-se-á que



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

entre o risco de dois excessos — o excesso de liberalidade da jurisdição constitucional em relação a leis fiscais retroativas e o excesso de restrição inerente a uma regra constitucional de proibição neste domínio —, o legislador de revisão preferiu o segundo.

É muito duvidoso que este argumento, tão dependente de presunções sobre a intenção histórica do legislador de revisão e de pressupostos sobre a sua legitimidade política reforçada, possa ultrapassar as críticas a essas noções desenvolvidas no ponto anterior. Mas, ainda que tal seja o caso, cumpre notar que a sua procedência depende da correção da premissa segundo a qual a proibição da retroatividade fiscal através de uma regra reforça a segurança jurídica dos contribuintes, nomeadamente quando comparada com um princípio — «*de natureza necessariamente fluida*», como se afirma no Acórdão n.º 128/200 —, com o mesmo conteúdo.

Ora, há duas boas razões para reputar tal premissa de falsa.

Em primeiro lugar, o conceito de retroatividade da lei fiscal, na base do qual a suposta regra teria sido construída, está longe de ser isento de obscuridades. Que assim é demonstrado o facto de o Tribunal Constitucional, na delimitação desse conceito, ter recorrido a distinções de filigrana jurídica, como sejam a distinção fundamental entre «retroatividade autêntica» e «retroatividade inautêntica», e as distinções subsidiárias entre «factos tributários instantâneos» e «factos tributários de formação continuada», «impostos periódicos» e «impostos de obrigação única», e «tributação do rendimento» e «tributação autónoma».

Ora, não só se dá o caso de estas distinções serem tudo menos evidentes e previsíveis para os contribuintes cuja segurança está em causa, como também se verifica que, ao acolhê-las, se frustrou largamente o desiderato de cindir a proibição da retroatividade fiscal do princípio geral da proteção da confiança. Com efeito, não só a distinção entre retroatividade autêntica e inautêntica atira todos os casos de legislação tributária subsumível neste último conceito para o âmbito de aplicação do *princípio* da proteção da confiança — restringindo de forma expressiva o alcance da proibição da retroatividade fiscal em sentido



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

estrito —, como o único critério para essa distinção é a ideia de que, *ceteris paribus*, os casos de retroatividade autêntica consubstanciam as ofensas *mais graves* ao princípio da proteção da confiança. Significa isto que na delimitação de um conceito complexo — retroatividade fiscal —, o Tribunal tem-se socorrido, ainda que *implicitamente*, dos métodos de concretização da Constituição que a suposta consagração de uma regra neste domínio se destinava justamente a excluir.

Em segundo lugar, ao delimitar o âmbito de aplicação do n.º 3 do artigo 103.º a partir da distinção entre retroatividade autêntica e inautêntica, a jurisprudência constitucional que temos vindo a considerar permite que medidas tributárias de efeito equivalente e com idêntica onerosidade para o contribuinte sejam julgadas à luz da regra da proibição da retroatividade fiscal (tendencialmente absoluta) ou do princípio da proteção da confiança (sob reserva de ponderação), consoante a *forma jurídica* livremente eleita pelo legislador para as consagrar.

O regime da tributação autónoma no CIRC é disso mesmo um exemplo eloquente. Tivesse o legislador optado por onerar os encargos com despesas de representação e os relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletas, não através de tributos autónomos, mas através da redução da sua dedutibilidade na determinação da matéria coletável para efeitos de liquidação do IRC, o agravamento fiscal incidiria sobre um facto tributário em formação, pelo que não lhe seria aplicável o artigo 103.º, n.º 3, da Constituição. Sucede que não faz sentido interpretar a Constituição como estabelecendo uma garantia absoluta dos contribuintes contra a retroatividade da lei fiscal, se o conceito de retroatividade é definido em termos tais que a proibição constitucional pode ser, com maior ou menor engenho, *contornada* pelo legislador. Para além de estabelecer a possibilidade de tratamento desigual dos cidadãos neste domínio — sujeitos a encargos fiscais materialmente idênticos, mas com níveis de proteção constitucional diversos —, semelhante entendimento tem um efeito corrosivo sobre a segurança jurídica que se procura salvaguardar através de uma *regra* de proibição da retroatividade fiscal.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

16. Os argumentos anteriores estabelecem que a interpretação do artigo 103.º, n.º 3, da Constituição, segundo a qual este consagra uma proibição tendencialmente absoluta da retroatividade em matéria fiscal, não encontra apoio algum nas virtudes geralmente atribuídas às regras. Na verdade, a afirmação de um *princípio* de proibição da retroatividade fiscal, tributário do princípio da proteção da confiança, não representa *qualquer sacrifício* de legitimidade política ou de segurança jurídica. Cumpre agora salientar as vantagens associadas a essa interpretação alternativa do texto constitucional.

É virtude dos princípios – já o referimos – serem *equitativos*, no sentido de que se aplicam apenas nos casos que têm ressonância com os valores ou fins que traduzem. No domínio fiscal, tal significa que as leis retroativas que agravam os encargos dos contribuintes são censuráveis apenas na medida em que a confiança dos cidadãos na estabilidade do regime tributário seja *legítima*. Ora, nem todos os casos de retroatividade fiscal, nem mesmo os de retroatividade dita autêntica, são dessa natureza. As alterações à lei fiscal ditadas pela necessidade de debelar ambiguidades ou preencher lacunas no regime, comprovadamente exploradas de forma deliberada e sistemática por alguns contribuintes para evitarem as suas responsabilidades contributivas, não ofendem o princípio da proteção da confiança, ainda que produzam efeitos desde um momento anterior à sua entrada em vigor. Assim é porque, nesses casos, a eventual confiança depositada pelos contribuintes no quadro legal vigente no momento em que planearam a sua vida económica (em sentido amplo) não é digna de tutela jurídica.

De facto, só a confiança daqueles que atuam de boa-fé é um interesse legítimo – *he who comes into equity must come with clean hands*. É isso mesmo que, a partir do Acórdão n.º 287/1990, afirma toda a jurisprudência constitucional em matéria de proteção da confiança, nomeadamente no domínio da retroatividade dita inautêntica da lei fiscal (*v.* os Acórdãos n.ºs 128/2009, 399/2010, 607/2013 e 42/2014). Segundo as fórmulas reiteradas do Tribunal: «a afetação de expectativas, em sentido desfavorável, será inadmissível, quando constitua uma



W

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

mutação da ordem jurídica com que, razoavelmente, os destinatários das normas dela constantes não possam contar» (Acórdão n.º 287/1990) e «devem tais expectativas ser legítimas, justificadas e fundadas em boas razões» (Acórdão n.º 128/2009). Em suma, a frustração das expectativas só é um sacrifício atendível na medida em que aquelas sejam razoáveis.

Para além de equitativos, como se referiu, os princípios são *proporcionais*. As expectativas razoáveis dos contribuintes na estabilidade do regime fiscal vigente no momento em que planeiam a sua vida económica devem ser salvaguardadas na proporção do seu valor relativo. Tal implica a necessidade de *graduar* a ofensa que o agravamento fiscal retroativo representa para a confiança legítima dos contribuintes e *ponderar* esse sacrifício com o peso concreto dos valores associados à modificação do quadro legal.

Como vimos, ao distinguir os casos de retroatividade autêntica e inautêntica, e deles retirar diferentes consequências jurídicas, a jurisprudência constitucional no domínio da retroatividade fiscal acolhe – se bem que apenas de forma implícita – noções baseadas na graduação e ponderação dos valores relevantes. Sucede que tais critérios de decisão, para além de não se basearem em argumentos articulados, no que revelam um défice de transparência deliberativa, são muito imperfeitos.

Por um lado, ao fazer depender integralmente da distinção entre retroatividade autêntica e inautêntica o nível de proteção constitucional contra impostos retroativos, o Tribunal não só valoriza apenas *uma* das variáveis — a reversibilidade dos planos económicos dos cidadãos —, relevantes para graduar a ofensa de um encargo fiscal retroativo ao princípio da proteção da confiança, como o faz em termos *absolutos*, que se traduzem numa dicotomia entre duas categorias mutuamente excludentes e conjuntamente exaustivas de efeito retroativo.

Ora, na graduação da lesão da confiança legítima, é indispensável levar em linha de conta três aspetos. Em primeiro lugar, como já se assinalou, a natureza autêntica ou inautêntica da retroatividade fiscal, nos termos acolhidos pela jurisprudência constitucional, depende até certo ponto, não das repercussões da medida tributária na vida dos



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

contribuintes, mas da *forma jurídica* através da qual o legislador a consagrou; para evitar que se caia, neste domínio, na armadilha do formalismo, é necessário que se considere a *substância* e não a forma dos encargos fiscais. Em segundo lugar, tão relevante quanto a variável temporal, é a da *dimensão do agravamento* fiscal, o que se torna evidente se compararmos o encargo resultante de um aumento retroativo de meio ponto percentual no imposto sobre o rendimento do ano anterior com um aumento de cinco pontos percentuais incidente sobre o rendimento do ano em curso. Por último, a reversibilidade dos planos económicos varia em função, quer da margem de tempo que o contribuinte tem, quer da elasticidade dos seus investimentos, de modo que a retroatividade é uma *variável contínua*, o que se revela com clareza no facto de um aumento no imposto sobre o rendimento no último dia do ano, apesar de formalmente constituir um caso de retroatividade dita inautêntica, ser indistinguível nos seus efeitos de um aumento idêntico no primeiro dia do ano subsequente. De tudo isto resulta que a distinção entre retroatividade autêntica e inautêntica tem, na melhor das hipóteses, um valor *heurístico*, o de servir como uma etapa preliminar no exercício compósito de graduar a lesão da confiança legítima dos contribuintes.

Por outro lado, nem todos os casos de retroatividade fiscal autêntica, mesmo abstraindo das imperfeições desse conceito como critério de graduação da lesão da confiança, merecem reprovação constitucional. O sacrifício da confiança legítima tem de ser ponderado, no caso de cada medida concreta, com *eventuais* razões de equidade tributária, justiça social ou interesse público – todos valores constitucionais de máxima intensidade – subjacentes à lei. Nos termos de um princípio de não retroatividade da lei fiscal, a confiança dos contribuintes é protegida na exata medida do seu valor relativo – nem mais, nem menos –, como é próprio de um Estado de direito vinculado à *proibição do excesso*.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

17. Do exposto decorre que o n.º 3 do artigo 103.º da Constituição deve ser interpretado como estabelecendo um *princípio* – no sentido preciso que temos dado a essa expressão – de não-retroatividade da lei fiscal. Significa isto que se deverá lançar mão, neste caso, do método de ponderação que tem sido reservado para os casos de retroatividade dita inautêntica. Ora, tal método consiste essencialmente na aplicação do princípio da proteção da confiança, densificado na jurisprudência do Tribunal Constitucional nos seguintes termos (Acórdão n.º 128/2009):

«Para que [a confiança] seja tutelada é necessário que se reúnam dois pressupostos essenciais:

a) a afetação de expectativas, em sentido desfavorável, será inadmissível, quando constitua uma mutação da ordem jurídica com que, razoavelmente, os destinatários das normas dela constantes não possam contar; e ainda

b) quando não for ditada pela necessidade de salvaguardar direitos ou interesses constitucionalmente protegidos que devam considerar-se prevaletentes (deve recorrer-se, aqui, ao princípio da proporcionalidade, explicitamente consagrado, a propósito dos direitos, liberdades e garantias, no n.º 2 do artigo 18.º da Constituição).

Os dois critérios enunciados (e que são igualmente expressos noutra jurisprudência do Tribunal) são, no fundo, reconduzíveis a quatro diferentes requisitos ou “testes”. Para que para haja lugar à tutela jurídico-constitucional da «confiança» é necessário, em primeiro lugar, que o Estado (mormente o legislador) tenha encetado comportamentos capazes de gerar nos privados «expectativas» de continuidade; depois, devem tais expectativas ser legítimas, justificadas e fundadas em boas razões; em terceiro lugar, devem os privados ter feito planos de vida tendo em conta a perspectiva de continuidade do «comportamento» estadual; por último, é ainda necessário que não ocorram razões de interesse público que justifiquem, em ponderação, a não continuidade do comportamento que gerou a situação de expectativa.»

A questão que se coloca neste processo – recorde-se – é a de saber se o agravamento da taxa de tributação autónoma aplicável aos encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e os relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motociclos constitui uma lesão excessiva da confiança dos contribuintes, como é o caso da recorrida, que realizaram despesas desse tipo no período que decorreu entre a data de produção de efeitos do novo regime (1 de janeiro de 2008) e a data da entrada em vigor da lei que o estabelece (6 de dezembro de 2008).

A questão desdobra-se em duas outras de âmbito mais restrito:



nl

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

- (i) A confiança que os contribuintes investiram no regime vigente à data em que realizaram as despesas é *digna de tutela*?
- (ii) Sendo a confiança digna de tutela, terá a *lesão* dessa confiança sido *excessiva*, atendendo às finalidades prosseguidas pela lei?

Vejamos.

18. Quanto à primeira questão – a de saber se a confiança dos contribuintes que realizaram despesas ao abrigo do regime antigo é digna de tutela –, pode levantar-se uma única dúvida.

Os agravamentos fiscais introduzidos pela Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, no n.º 3 do artigo 81.º do CIRC (artigo 88.º, na versão em vigor desse diploma), dizem respeito a encargos *dedutíveis*, determinando o artigo 23, n.º 1, que se consideram «*gastos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora*». Ora, se as despesas em causa são «*comprovadamente indispensáveis*» à formação do rendimento, razão pela qual a lei permite que sejam deduzidas, não parece que o contribuinte possa vir alegar que as não teria realizado se tivesse conhecimento antecipado dos agravamentos fiscais a que veio a encontrar-se sujeito. De acordo com esta linha de raciocínio, essas despesas ou eram realmente indispensáveis – caso em que o regime fiscal não pode ter sido determinante para a sua realização –, ou não eram indispensáveis – caso em que a confiança que o contribuinte investiu na lei em vigor no momento em que praticou o facto tributário não é, pelo menos presumivelmente, digna de tutela, porque terá servido um propósito fraudulento.

Importa notar, porém, que tal argumento se baseia numa noção demasiado estreita de despesa indispensável. Uma despesa é indispensável para a formação do rendimento no contexto de um determinado plano de negócios, cujo conteúdo é informado, entre muitas outras variáveis, por pressupostos fiscais. Se para uma certa empresa é indispensável adquirir meios de transporte, por exemplo, a escolha do tipo de transporte dependerá de



W

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

uma comparação de custos e benefícios, no âmbito da qual relevam os custos fiscais. Acresce que uma determinada despesa pode ser indispensável para a formação do rendimento gerado num certo período, sem que seja indispensável *para o negócio*; assim será naqueles casos em que, considerada a inflação de custos em certas rubricas de despesa, seja mais vantajoso para a empresa reduzir o volume de produção.

O que daqui se retira é que não há qualquer contradição entre a afirmação da natureza indispensável de uma despesa para a formação do rendimento – condição da sua dedutibilidade no IRC – e a afirmação de que o regime tributário vigente no momento em que a despesa foi realizada foi determinante desse facto. Além disso, importa notar que o novo regime de tributação autónoma de despesas com viaturas ligeiras e mistas, introduzido pela Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, contempla taxas de imposto diversas para o caso geral previsto na alínea *a)* (encargos tributados a uma taxa de 10%) e o caso especial, previsto na alínea *b)*, de viaturas com características que as tornam menos prejudiciais para o ambiente (encargos tributados a uma taxa de 5%). Está claro que os incentivos fiscais criados por esse regime não aproveitaram aos contribuintes que realizaram encargos com viaturas antes da sua entrada em vigor, seguramente convencidos, com base na lei então em vigor, de que nenhuma vantagem daí retirariam. Essa circunstância reforça a dignidade da confiança investida na lei antiga.

19. Obtida a resposta, de sentido positivo, à primeira questão, cabe agora considerar se a lesão da confiança terá sido excessiva, atendendo às finalidades prosseguidas pela lei.

A resposta não pode deixar de ser afirmativa.

Sobre as finalidades da tributação autónoma de despesas no âmbito do IRC, agravada pela Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, escreveu-se no Acórdão n.º 617/2012:

«Com este tipo de tributação teve-se em vista, por um lado, incentivar os contribuintes a ela sujeitos a reduzirem tanto quanto possível as despesas que afetem negativamente a receita fiscal e, por outro lado, evitar que, através dessas despesas, as empresas procedam à distribuição camuflada de lucros, sobretudo de dividendos que, assim, apenas ficariam sujeitos ao IRC enquanto lucros da empresa, bem como combater a fraude e evasão fiscais



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

que tais despesas ocasionem não apenas em relação ao IRS ou IRC, mas também em relação às correspondentes contribuições, tanto das entidades patronais como dos trabalhadores, para a segurança social.»

Estas finalidades são inequivocamente legítimas, mas não explicam de modo algum a razão de ser da eficácia retroativa do novo regime. Com efeito, atendendo ao facto de que as tributações autónomas se distinguem da generalidade dos impostos por se destinarem a *desincentivar* a prática de atos de despesa que o legislador presume desnecessários, e sendo manifestamente impossível orientar condutas retroativamente, nada na lógica da intervenção legislativa justifica que o regime mais oneroso estabelecido em dezembro se aplique às despesas realizadas nos meses anteriores do ano. A única razão discernível para semelhante solução é a necessidade de o Estado, na etapa finalíssima do ano orçamental, arrecadar receitas fiscais suplementares. Ora, invocado nesses termos abstratos e utilitários, o interesse público não constitui evidentemente uma razão válida para que se frustrem as expectativas razoáveis dos cidadãos na estabilidade da sua vida tributária e na confiabilidade da lei fiscal.

Daí se conclui que a norma sindicada é inconstitucional, por violação do princípio da não retroatividade da lei fiscal (artigo 103.º, n.º 3), tributário do princípio da proteção da confiança ínsito no princípio do Estado de direito (artigo 2.º).

20. Tratando-se de recurso previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 70.º da LTC, não há lugar ao pagamento de custas, nos termos do artigo 84.º, n.º 1, do mesmo diploma legal.

III. Decisão

Em face do exposto, decide-se:

- a) Julgar inconstitucional, por violação do artigo 103.º, n.º 3, da Constituição, a norma do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, no segmento em que faz retroagir a 1 de janeiro de 2008 a alteração, consagrada no artigo 1.º-A desse



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

diploma, do artigo 81.º, n.º 3, alínea a), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.

b) Negar provimento ao recurso.

Sem custas, por não serem devidas.

Lisboa, 5 de abril de 2017.

Ampl. de AL.º 1; L.º

M. J. José M. S. (a declarar que a parte).

→ nome Francisca Silva (com endereço 12-5-12)

Acórdão da Câmara de Recurso (de acordo com o acórdão que o recurso)

J. Campos (com declaração conjunta)



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Processo n.º 550/2016

3.ª Secção

Relator: Conselheiro Gonçalo Almeida Ribeiro

Declaração de voto

Acompanha-se a decisão expressa na alínea a) da Decisão do presente Acórdão, no sentido da inconstitucionalidade da norma sindicada nos presentes autos por violação do n.º 3 do artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa, com os fundamentos constantes de II. Fundamentação, 9. e que retomam a fundamentação do Acórdão n.º 85/2013, do Plenário deste Tribunal, que subscrevemos, sem prejuízo de se admitir que, mesmo interpretado aquele preceito da Constituição como consagrando uma *regra* de proibição de retroatividade em matéria fiscal, o carácter 'absoluto' da mesma (identificado como primeira «premissa» nos n.ºs 10 e 11 da Fundamentação) – com vista a prevenir, como se afirmou no referido Acórdão n.º 85/2013, «a existência de um perigo abstrato da grave violação» da proteção da confiança dos cidadãos –, possa ceder perante a consideração de outros valores e princípios que, no quadro do Estado de Direito democrático, sejam também objeto de tutela constitucional.

Maria José Rangel de Mesquita



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Processo n.º 550/2016

3ª Secção

DECLARAÇÃO DE VOTO

Acompanhando o sentido da decisão, não subscrevo, porém, a integralidade da fundamentação seguida no acórdão, por não estar convencida da procedência de certos argumentos com base nos quais se assume que a proibição da retroatividade fiscal estabelecida no n.º 3 do artigo 103.º da Constituição é, não uma *regra*, mas um *princípio*, pelo menos ao ponto necessário para ter por justificado o abandono da orientação que, naquele primeiro sentido, vem sendo reiteradamente expressa na jurisprudência deste Tribunal.

A minha primeira reserva diz respeito ao critério com base no qual é formulada aquela conclusão – a comparação entre as “virtudes” inerentes às categorias, para esse efeito contrapostas, de *normas-regra* e de *normas de princípio* e entre as vantagens consequentemente associáveis a uma ou outra opção. Para além de ter por certo que um tal juízo não pode deixar de ter sido formulado pelo próprio legislador constituinte – e de duvidar por isso da possibilidade de o mesmo se encontrar acessível ao intérprete-aplicador, pelo menos ao ponto a que o leva o acórdão –, tendo a considerar que a necessidade de proceder a uma “ponderação interpretativa” nos termos propostos, a existir, será sempre *residual* em relação aos demais elementos da interpretação, não consentindo por isso que se prescindia de analisar a injunção prescritiva contida no preceito interpretando à luz dos critérios distintivos comumente convocados para saber se encontramos perante uma regra ou um princípio: (i) o *semântico* – relacionado com o significado das palavras usadas no enunciado; (ii) o *pragmático* – ligado ao uso das duas categorias no discurso jurídico; e (iii) o *sinótico* – atinente aos elementos da estrutura da norma e às suas relações lógicas. Justamente por força das diferentes características que a cada enunciado são conferidas pelos elementos acabados de referir, é recorrente afirmar-se que os princípios, em virtude da



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

“abertura” da respetiva previsão, são, *prima facie*, mais genéricos, vagos e indeterminados do que as regras, que conectam consequências jurídicas a condições de aplicação precisas, dispensando por isso a mediação concretizadora reclamada pelos primeiros; que a aplicação dos princípios está dependente de considerações de “peso” e de “importância”, sendo estas tendencialmente irrelevantes no caso das regras; que os princípios são normas derrotáveis, enquanto as regras, para além de diretamente aplicáveis, se encontram sujeitas a uma forma de aplicação categórica, de tudo-ou-nada; e que os princípios constituem “mandatos de otimização”, ao passo que as regras prescrevem uma exigência (impõem, permitem ou proibem determinada conduta), estabelecendo uma regulação fixa.

Para resolver a questão de saber se determinada norma contém uma regra ou um princípio, o peso da formulação seguida pelo legislador não é, por isso, nem irrelevante, nem subalternizável. No caso dos princípios, é o grau de “indeterminabilidade” ou “genericidade” (no sentido de inespecificidade) que acompanha tanto os pressupostos de aplicação como a respetiva estatuição que habilita o intérprete-aplicador a reconhecer neles a abertura à ponderação e ao balanceamento à partida excluída pelo caráter prescritivo das regras (respetivamente, entre nós, sobre os critérios enunciados, cf. David Duarte, “An Experimental Essay on the Antecedent and Its Formulation”, in *i-Lex: Rivista di Scienze Giuridiche, Scienze Cognitive ed Intelligenza Artificiale*, 16, pp. 51 ss; e Pedro Moniz Lopes, *Derrotabilidade Normativa e Normas Administrativas*, dissertação de Doutoramento apresentada à FDUL, policopiado, 2014, pp. 127 ss). Inversamente, no caso destas, é a natureza “determinada” ou “fechada” dos elementos que integram a respetiva previsão e o caráter impositivo da proibição ou permissão que nelas se contém que impele o intérprete-aplicador a discernir nelas uma vinculatividade mais intensa e, nessa medida, tendencialmente incompatível com níveis de concretização à partida graduáveis.

Ora, é justamente este ponto de vista – o da estrutura da norma, tal como a editou o legislador constituinte – que a fundamentação seguida no acórdão desconsidera, fazendo-o de um modo que, a meu ver, não é possível ou, pelo menos, inteiramente legítimo: para resolver a questão de saber se a proibição da retroatividade fiscal contida no n.º 3 do artigo



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

103.º da Constituição tem a natureza de uma regra ou de um princípio, desatende-se ao grau de determinação e de precisão que caracterizam tanto a previsão como a estatuição da norma ali contida – “[n]inguém pode ser obrigado a pagar impostos (...) que tenham natureza retroativa” –, sobrepondo-se-lhes um critério fundado nas vantagens que se entendem proporcionadas no caso por esta última categoria, ainda que em prejuízo da limitação da discricionariedade legislativa que a superior vinculatividade da regra assegura e, com isso, do estabelecimento direto de uma garantia efetiva para os cidadãos no domínio das leis fiscais retroativas.

A segunda reserva prende-se com a desvalorização a que a construção seguida no acórdão acaba por sujeitar a intervenção do legislador constituinte, que introduziu a norma constante do n.º 3 do artigo 103.º do texto atual no âmbito da revisão constitucional de 1997.

Ao flexibilizar a proibição de edição de leis fiscais retroativas em consequência da sua conversão em princípio e ao apontar, por essa via, para a sujeição de todos os casos de retroatividade da lei fiscal ao método de ponderação que a jurisprudência constitucional tem reservado para os casos de retroatividade inautêntica – isto é, à aplicação do *princípio da proteção da confiança* –, a construção seguida no acórdão acaba por negar sentido útil e valor paramétrico autónomo à norma constante do n.º 3 do artigo 103.º da Constituição, ficando, assim, por perceber o que é que esta acrescentará – se é que alguma coisa acrescenta – ao âmbito de proteção decorrente daquele princípio.

É por duvidar de que tal acréscimo, a existir, ocorra em medida e com significado suficientemente compatíveis com o enunciado constante do n.º 3 do artigo 103.º da Constituição, tal como o formulou o legislador constituinte, que, também deste segundo ponto de vista, me afasto da fundamentação seguida no acórdão.

Joana Fernandes Costa

Joana Fernandes Costa



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Processo n.º 550/2016

3.ª Secção

Declaração de voto

Reconhecendo e louvando a qualidade académica da argumentação desenvolvida no Acórdão, não acompanho a fundamentação do mesmo e considero que os fundamentos aduzidos entram em contradição com aquilo que afinal se decidiu.

A fundamentação exposta no Acórdão, no plano do direito constitucional, reduz a irretroatividade fiscal, consagrada no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição, a letra morta, sem qualquer utilidade interpretativa e aplicativa, resultado equivalente a uma revogação, por via jurisprudencial, de uma regra constitucional destinada a proteger a segurança jurídica dos contribuintes contra o exercício abusivo do poder do Estado lançar impostos, como demonstrado por experiências passadas.

A conceção defendida no Acórdão, que transforma a irretroatividade fiscal, enquanto regra tendencialmente absoluta, numa refração do princípio da confiança – que como princípio constitucional tem uma textura aberta que repousa em conceitos vagos, plurisignificativos e de contornos fluidos – viola os critérios hermenêuticos que devem ser utilizados na interpretação da lei. A este propósito, basta invocar que o elemento literal ocupa na metodologia de interpretação das normas constitucionais o mesmo lugar de ponto de partida e de limite que ocupa na interpretação do direito ordinário, o que desde logo aponta para a inadmissibilidade da construção doutrinal do Acórdão, a qual não encontra correspondência na letra nem no espírito da lei.

A redação do artigo 103.º, n.º 3, introduzida pela revisão constitucional de 1997, só se compreende – e o intérprete tem que presumir que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (artigo 9.º, n.º 3, do CC) – se tiver um significado distinto e mais intenso, do ponto de vista da segurança jurídica dos contribuintes, do que aquele que já resultava da aplicação do princípio constitucional da confiança.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

A tese propugnada no presente Acórdão – embora reconhecendo à irretroatividade fiscal uma vaga função de censura *prima facie* dos encargos fiscais retroativos – sujeita *todos os casos* de leis retroativas a juízos de ponderação de interesses e de finalidades, criando uma *margem de subjetividade e de indeterminação* que deixa todos os contribuintes numa situação de insegurança e de vulnerabilidade perante o poder legislativo e perante os tribunais, resultado manifestamente contrário à letra e à *ratio* do artigo 103.º, n.º 3, da CRP. E nem se diga, como afirma o Relator, que é excessivamente formal a legitimidade democrática de uma regra adotada na revisão constitucional de 1997, por representar a vinculação de gerações futuras a uma maioria qualificada conjuntural. É que, para além de as questões intergeracionais referidas no presente Acórdão não terem significado no contexto da retroatividade fiscal, quando se discorre sob a veste de juiz, deve utilizar-se um discurso o mais possível depurado de considerações pessoais sem relevo para a discussão do caso.

Importa ainda tornar claro que não se pode ler neste Acórdão uma viragem jurisprudencial quanto à retroatividade da lei fiscal, desde logo porque a fundamentação defendida pelo Relator não foi subscrita pelo coletivo de juízes que compõem esta 3.ª secção. Mais: uma viragem jurisprudencial só se verifica quando decorre de um caso que conduziu o tribunal a novos juízos de valoração e a uma decisão distinta da que resultava da orientação jurisprudencial anterior. Ora, no caso *sub judice*, a decisão encontrada vem a ser, afinal, a mesma que decorreria da jurisprudência anterior que se pretendeu alterar. Repare-se que se indica como justificação da admissibilidade de leis fiscais retroativas o combate à evasão fiscal mas, após se reconhecer que a norma em apreciação aumentou a taxa de imposto para «evitar que, através dessas despesas, as empresas procedam à distribuição camuflada de lucros, sobretudo de dividendos que assim, apenas ficariam sujeitos ao IRC enquanto lucros da empresa, bem como combater a fraude e evasão fiscais que tais despesas ocasionem não apenas em relação ao IRS ou IRC, mas também em relação às correspondentes contribuições, tanto das entidades patronais como dos trabalhadores, para a segurança social», acaba por se decidir pela inconstitucionalidade da norma (com base nos argumentos não convincentes descritos nos números 18 e 19), em contradição com as premissas da tese defendida.

A argumentação desenvolvida está, assim, desligada da teleologia do caso e da prioridade argumentativa que este detém na metodologia jurídica e no processo de aplicação do direito. E apresenta o inconveniente de vulnerabilizar *todos os contribuintes* diante do poder (expropriativo) do



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

O Estado lançar e cobrar impostos, pelo perigo de, enquanto fundamentação pronunciada em nome do Tribunal Constitucional, ser interpretada pelo legislador, e pelos outros tribunais, como um sinal de que o Tribunal Constitucional passa a entender a emissão de leis fiscais retroativas como conformes à Constituição. É que a jurisprudência do Tribunal Constitucional (sobretudo nos processos de fiscalização abstrata, mas também na fiscalização concreta) tem um *papel orientador* e uma força de persuasão que não podem ser ignorados, podendo produzir *efeitos* que, na prática, estão para além do caso concreto.

Mesmo aceitando-se exceções à proibição da retroatividade fiscal como forma de combater a evasão fiscal ou de promover a equidade tributária, haveria sempre de dar um efeito útil ao artigo 103.º, n.º 3, da CRP – uma reserva *forte* de segurança aos contribuintes – porque foi essa a vontade do legislador constitucional expressa na letra da norma, argumento decisivo na análise do problema e que não pode ser ignorado.

Quanto ao argumento de que a retroatividade fiscal pode encontrar a sua justificação na promoção da «justiça social» tem apenas um valor meramente facial, para legitimar no plano discursivo, pela força apelativa das palavras, a transformação de uma regra constitucional num mero princípio equivalente a uma refração do princípio da confiança. É que a justiça social é um dever do Estado e só é possível concretizá-la através de uma política fiscal que promova a igualdade e a repartição justa da riqueza (artigos 103.º, n.º 1 e 104.º da CRP), tocando no sistema fiscal como um todo, e não através de medidas avulsas de retroatividade fiscal, sempre *perturbadoras* das expectativas e dos planos das empresas e das famílias. Para objetivos de justiça social tem o Estado ao seu dispor variadíssimos meios, como a progressividade das taxas, o aumento do número de escalões e do valor dos rendimentos isentos, o aumento dos impostos sobre a riqueza e medidas fiscais específicas de apoio às famílias e ao cuidado de crianças e outros dependentes.

Quanto às críticas tecidas relativamente aos conceitos de retroatividade autêntica (casos em que o facto tributário que a lei nova pretende regular já produziu os seus efeitos ao abrigo da lei antiga) e inautêntica (casos em que a lei nova se aplica a factos passados, cujos efeitos perduram no presente, como o caso do Acórdão n.º 399/2010, em que se decidiu não declarar a inconstitucionalidade das normas fiscais que criaram um escalão novo de IRS e aumentaram todas as taxas do imposto, com incidência sobre a totalidade dos rendimentos auferidos durante



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

o ano de 2010), partilho-as com o presente Acórdão, mas por outros motivos: é que esta distinção de categorias, como forma de delimitar o âmbito de aplicação da proibição da retroatividade, deixa de fora da regra da irretroatividade fiscal situações mais carecidas de proteção do que as incluídas na retroatividade autêntica, como o caso dos *rendimentos do trabalho* (sobretudo, do trabalho subordinado), os quais, como factos tributários complexos de produção sucessiva, integradores do conceito de retroatividade inautêntica, podem ser atingidos por leis fiscais que alterem, a meio do ano fiscal, com efeitos retroativos à data do seu início, a taxa de imposto, os escalões, o valor da matéria coletável ou das deduções à coleta. Mas críticas ao formalismo desta distinção e aos seus limites são usadas para provar demais, pois, ao contrário da tese defendida pelo Relator, não demonstram (nem têm por consequência lógica) a desnecessidade da regra da irretroatividade fiscal nem a virtualidade da sua substituição pelo princípio da confiança. Demonstram apenas que na retroatividade autêntica se abrangem situações menos carecidas de proteção do que aquelas que o Tribunal Constitucional tem integrado no conceito de retroatividade imprópria e que estariam apenas protegidas pelo princípio da confiança. Por outro lado, a proposta doutrinária feita na fundamentação do Acórdão, substituindo o formalismo jurídico destas categorias pelo critério da finalidade das leis fiscais retroativas, para além de ser ainda mais contornável pelo legislador do que o critério conceitual, alarga demasiado os poderes do Estado na criação de impostos retroativos, e alarga-os de uma forma *imprevisível* para os contribuintes e *difícilmente controlável* pelos tribunais.

Por último, decorre do teor objetivo das declarações apresentadas por todos os Conselheiros da 3.ª Secção, conforme exprimi na sessão, que o Relator ficou vencido quanto à parte essencial da fundamentação, no âmbito do parâmetro constitucional usado, e que deviam ter sido observados os trâmites do artigo 663.º, n.º 1, do Código de Processo Civil, norma aplicável *ex vi* do artigo 69.º da Lei Orgânica do Tribunal Constitucional, com declaração de vencido aposta pelo Relator ao Acórdão, ou, em alternativa, a solução prevista no artigo 663.º, n.º 4, do Código de Processo Civil, onde se estipula que se o relator for apenas vencido quanto a algum dos fundamentos, é o acórdão lavrado pelo juiz que o presidente designar.

A solução adotada, por opção dos juízes da 3.ª Secção, permite que seja proferida, em nome do Tribunal Constitucional, e gozando da força vinculativa e de persuasão de uma decisão judicial,



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

uma fundamentação que foi apenas defendida por um juiz, tendo a orientação vencedora – que defendeu a manutenção da irretroatividade fiscal como regra tal como tem sido jurisprudência constante do Tribunal Constitucional após a revisão de 1997– sido relegada para declarações de voto individuais. Esta inversão de posições, numa questão vital para os direitos dos cidadãos e para a manutenção da força jurídica da Constituição – tem resultados simbólicos dos quais, por dever de consciência, me quero, clara e publicamente, demarcar.

Genio Augusto da Fonseca



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Processo n.º 550/2016

3.ª Secção

Declaração de Voto

Votei favoravelmente o julgamento de inconstitucionalidade por não me oferecer quaisquer dúvidas de que a norma posta em crise ofende o n.º 3 do artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa.

Tal voto não significa que subscreva a fundamentação do acórdão. Na verdade, o entendimento expresso no acórdão sobre aquela disposição constitucional, nomeadamente quando sustenta que ali se contém, não uma regra, mas um princípio, contraria antiga, numerosa e uniforme jurisprudência do Tribunal.

Dito isto, não está em causa nenhum dogma: a jurisprudência do Tribunal Constitucional pode e deve ser revista sempre que se concluir que tal revisão se impõe. Mas esta deve fazer-se com particular prudência, considerada a importância que a previsibilidade das suas decisões reveste para a comunidade jurídica e, mesmo, para a colectividade.

A concepção alternativa, proposta pelo relator do acórdão, não pode constituir tabu nem ser diabolizada: trata-se de uma concepção que faz sentido e que tem a seu favor bons argumentos. Não há por que não a discutir seriamente.

Todavia, ela não pode deixar de ser submetida ao confronto com a concepção “tradicional”, sustentada na jurisprudência do Tribunal. Esta privilegia a segurança jurídica, que fatalmente resulta do traçado bem definido – pelo menos aparentemente – de uma fronteira que mantém à distância a proibida retroactividade. Ao contrário, o juízo de ponderação necessariamente implicado na aplicação de um princípio de não retroactividade é flexível e, assentando na protecção da confiança, acarreta alguma insegurança.

Seja como for, não é este o local adequado para o aprofundamento deste debate: com outro entendimento, o juízo de inconstitucionalidade não se alteraria.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Decisão Sumária n.º 557/2019

Processo n.º 279/19

3.ª Secção

Relatora: Conselheira Maria José Rangel de Mesquita

I – Relatório

1. Nos presentes autos, vindos do TRIBUNAL ADMINISTRATIVO E FISCAL DO PORTO (TAF DO PORTO), em que é recorrente o Ministério Público e recorrida UNICER – BEBIDAS DE PORTUGAL, SPGS, S.A., o primeiro vem interpor recurso ao abrigo do artigo 70.º, n.º 1, alínea a) da Lei n.º 28/82, de 15 de novembro, na sua atual versão (Lei do Tribunal Constitucional, adiante designada pela sigla LTC), do acórdão daquele Tribunal proferido em 22 de janeiro de 2019 (cfr. fls. 102-113 com verso), o qual, afastando «a aplicação do art.º 5.º - n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 05/12, por inconstitucionalidade da aplicação retroactiva e violação do princípio constitucional consagrado no art.º 103 – n.º 3 da CRP», julgou a impugnação procedente «quanto à anulação da liquidação relativa ao exercício de 2008, por inconstitucionalidade da aplicação retroativa do art.º 5.º n.º 1 da Lei 4/2008 de 5/12» e improcedente quanto ao pedido de juros indemnizatórios (cf. IV. De Direito, fls. 109 e V. Decisão, fls. 112-verso).

2. O requerimento de recurso para este Tribunal tem o seguinte teor (cfr. fls. 116):

«O Ministério Público, representado pelo Magistrado signatário, não se conformando com a dita sentença proferida nos autos, cuja procedência da impugnação resulta dum juízo de inconstitucionalidade do art.º 5º - n.º 1 da Lei 64/2008 de 05/12, cuja norma alterou para o dobro (de 5 passou para 10) a taxa de tributação autónoma sobre encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e despesas relacionadas com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, constante do art.º 81 – n.º 3 do CIRC, na redação da citada Lei 64/2008 de 05/12, com efeitos a 01 de Janeiro desse ano de 2008, por violação do princípio constitucional consagrado no art.º 103 – n.º 3 da CRP, por imposição estatutária, atento o disposto no art.º 72 – n.º 3 da LOTC, aprovada pela Lei 28/82 de 15/11, com a última atualização introduzida pela Lei 01/2011 de 30/11, restrita à matéria da referida inconstitucionalidade, pretende interpor recurso para o VENERANDO TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, nos termos seguintes:



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

1º - O recurso está em tempo e o MP tem legitimidade - cf. art.º 72 - n.º 3 e 75 - n.º 1 da LOTC.

2º - O recurso é interposto ao abrigo da al. a) do art.º 70 da LOTC, pois o Tribunal recorrido recusou a aplicação das normas contidas no art.º 5º - n.º 1 da Lei 64/2008 de 05/12, cuja norma alterou para o dobro (de 5 passou para 10) a taxa de tributação autónoma sobre encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e despesas relacionadas com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, constante do art.º 81 - n.º 3 do CIRE, na redação da citada Lei 64/2008 de 05/12, com efeitos a 01 de Janeiro desse ano, por violação do princípio constitucional de proibição da retroatividade da lei fiscal consagrado no art.º 103 - n.º 3 da CRP.

3º - O TC já se pronunciou pela inconstitucionalidade dessa norma nos acórdãos 617/2012, de 19/12/2012, 85/2013, de 05/02/2013 e 171/2017, de 05/04/2017.

Nestes termos, requer a admissão do presente recurso para o Tribunal Constitucional, nos termos do art.º 76 - n.º 1 da LOTC, sendo sempre as alegações apresentadas no TC - cf. art.º 79 - n.º 1 da citada Lei Orgânica..».

3. O recurso de constitucionalidade foi admitido por despacho do TAF do Porto de 7/03/2019, com subida imediata nos próprios autos e efeito meramente devolutivo (fls. 119).

Cumpre apreciar e decidir.

II - Fundamentação

4. O presente recurso foi interposto ao abrigo da alínea a), do n.º 1, do artigo 70.º, da LTC, estando a sua admissibilidade dependente da verificação de dois pressupostos: *i)* que a decisão recorrida tenha recusado efetivamente a aplicação de certa norma ou interpretação normativa, relevante para a resolução do caso; e *ii)* que tal desaplicação normativa se funde num juízo de inconstitucionalidade do regime jurídico nela estabelecido.

Tem sido entendido pela jurisprudência do Tribunal Constitucional que, neste tipo de recurso, só são passíveis de recurso as decisões em que o tribunal *a quo* tenha recusado efetivamente a aplicação de uma norma com fundamento na respetiva inconstitucionalidade, não o sendo aquelas em que o juízo efetuado pela decisão impugnada se consubstancia num simples *obiter dictum* em matéria de constitucionalidade ou quando a norma cuja aplicação foi recusada com fundamento na sua inconstitucionalidade acaba por não relevar, em termos decisivos, como



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

ratio decidendi da pronúncia do tribunal quanto ao caso concreto (assim, CARLOS LOPES DO REGO, Os Recursos de Fiscalização Concreta na Lei e na Jurisprudência do Tribunal Constitucional, Almedina, Coimbra, 2010, pp. 66-67).

Sendo este recurso interposto em sede de fiscalização sucessiva concreta, a prolação de decisão favorável ao recorrente só se justifica se o juízo a proferir pelo Tribunal Constitucional for apto a produzir efeitos sobre a decisão recorrida. De outro modo, a decisão a proferir revelar-se-ia plenamente desprovida de utilidade processual.

Deve, assim, começar-se por apreciar se estão preenchidos todos os pressupostos de admissibilidade do recurso previstos nos artigos 75.º-A e 76.º, n.º 2, da LTC.

5. Resulta do teor da decisão recorrida que esta, louvando-se, além do mais, na jurisprudência do Tribunal Constitucional exarada nos Acórdãos n.º 617/2012 e n.º 85/2013, afastou a aplicação ao caso dos autos do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, «por inconstitucionalidade da aplicação retroactiva e violação do princípio constitucional consagrado no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição» – julgando, em consequência, procedente a impugnação quanto à anulação da liquidação relativa ao exercício de 2008 (na parte referente à tributação autónoma incidente sobre os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e os relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletas suportados até ao dia 5/12/2008, cujo pedido de revisão oficiosa foi indeferido e objeto de subsequente impugnação – cf. IV, a fls. 109 e V, a fls. 112-verso e III, C) a F)).

A questão de constitucionalidade em causa nos presentes autos, reportada à norma do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, foi já objeto de jurisprudência deste Tribunal, exarada nos Acórdãos n.º 617/2012 e n.º 85/2013, tirados em Plenário e, ainda, no Acórdão n.º 171/17 (3.ª Secção).

No primeiro aresto decidiu-se «julgar inconstitucional, por violação do n.º 3, do artigo 103.º, da Constituição, a norma do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, na parte em que faz retroagir a 1 de janeiro de 2008 a alteração do artigo 81.º, n.º 3, alínea a), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, consagrada no artigo 1.º-A do aludido diploma legal» (cf. Decisão, alínea a). No segundo aresto decidiu-se igualmente «julgar inconstitucional, por



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

violação do n.º 3 do artigo 103.º da Constituição, a norma do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, na parte em que faz retroagir a 1 de janeiro de 2008 a alteração do artigo 81.º, n.º 3, alínea a) do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, consagrada no artigo 1.º-A do aludido diploma legal.» (cf. III. Decisão, 10., alínea a). E, no Acórdão n.º 171/2017, decidiu-se, embora com diversa fundamentação, «Julgar inconstitucional, por violação do artigo 103.º, n.º 3, da Constituição, a norma do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, no segmento em que faz retroagir a 1 de janeiro de 2008 a alteração, consagrada no artigo 1.º-A desse diploma, do artigo 81.º, n.º 3, alínea a), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.» (cf. III. Decisão, alínea a)).

6. Ora, sendo a norma objeto do presente recurso idêntica à apreciada nos referidos Acórdãos n.º 617/2012 e n.º 85/2013, tirados em Plenário, a fundamentação dos mesmos afigura-se transponível para os presentes autos, sendo igualmente de concluir no sentido da inconstitucionalidade da norma em causa ora sindicada.

III – Decisão

7. Pelo exposto, ao abrigo do artigo 78.º-A, n.º 1, da LTC, decide-se:

a) Julgar inconstitucional, por violação do n.º 3 do artigo 103.º da Constituição, a norma do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, na parte em que faz retroagir a 1 de janeiro de 2008 a alteração do artigo 81.º, n.º 3, alínea a) do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, consagrada no artigo 1.º-A do aludido diploma legal.

e, em consequência,

b) Julgar improcedente o recurso interposto pelo recorrente Ministério Público.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Sem custas, por não serem legalmente devidas.

Lisboa, 8 de agosto de 2019.

M. J. João de Matos



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

DECISÃO SUMÁRIA N.º 485/2021

Processo n.º 564/2021

3.ª Secção

Relator: Conselheiro Gonçalo de Almeida Ribeiro

Decisão Sumária nos termos do artigo 78.º-A, n.º 1, da Lei n.º 28/82, de 15 de novembro

I. Relatório

1. Nos presentes autos, vindos do Tribunal Tributário de Lisboa, em que é recorrente o MINISTÉRIO PÚBLICO e recorrida KPMG ADVISORY – CONSULTORES DE GESTÃO, S.A., foi interposto o presente recurso, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 70.º da Lei n.º 28/82, de 15 de novembro (Lei do Tribunal Constitucional, referida adiante pela sigla «LTC»), da sentença daquele Tribunal, de 31 de dezembro de 2020.

2. A recorrida impugnou judicialmente a autoliquidação de imposto sobre o rendimento de pessoas coletivas (referido adiante pela sigla «IRC») incidente sobre o exercício de 2008, na parte relativa às tributações autónomas sobre encargos dedutíveis reportados a despesas de representação e a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletas.

Na sentença recorrida, o Tribunal *a quo* recusou, com fundamento na violação do artigo 103.º, n.º 3, da Constituição, a aplicação do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, nos termos do qual a alteração, consagrada no artigo 1.º-A desse diploma, do artigo 81.º, n.º 3, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (referido adiante pela sigla «CIRC»), produz efeitos desde 1 de janeiro de 2008.

3. Foi desta decisão que o Ministério Público interpôs recurso obrigatório para fiscalização da constitucionalidade, nos termos do artigo 70.º, n.º 1, alínea a), da LTC.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

II. Fundamentação

4. A norma que constitui objeto do presente recurso é a do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, nos termos do qual a alteração, consagrada no artigo 1.º-A desse diploma, do artigo 81.º, n.º 3, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (referido adiante pela sigla «CIRC»), produz efeitos desde 1 de janeiro de 2008.

A questão de constitucionalidade colocada nos presentes autos foi já apreciada e decidida pela 3.ª Secção deste Tribunal, no Acórdão n.º 171/2017, justificando-se, por isso, a prolação da presente decisão (artigo 78.º-A, n.º 1, da LTC). Em tal aresto, decidiu-se «[j]ulgar inconstitucional, por violação do artigo 103.º, n.º 3, da Constituição, a norma do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, no segmento em que faz retroagir a 1 de janeiro de 2008 a alteração, consagrada no artigo 1.º-A desse diploma, do artigo 81.º, n.º 3, alínea a), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas».

III. Decisão

Em face do exposto, decide-se:

- a) Julgar inconstitucional, por violação do artigo 103.º, n.º 3, da Constituição, a norma do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, no segmento em que faz retroagir a 1 de janeiro de 2008 a alteração, consagrada no artigo 1.º-A desse diploma, do artigo 81.º, n.º 3, alínea a), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.
- b) Negar provimento ao recurso.

Sem custas.

Lisboa, 16 de julho de 2021.

[Assinatura]