

OS PRINCÍPIOS DA PROTEÇÃO DA CONFIANÇA LEGÍTIMA E DA NÃO RETROATIVIDADE DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS EM TEMPOS DE CRISE: O CASO PORTUGUÊS

António Carlos dos Santos[†]

Clotilde Celorico Palma[‡]

Este artigo retoma preocupações e análises constantes de outros textos dos autores e sintetiza as nossas intervenções no *I Encuentro Latinoamericano de Profesores de Derecho Tributário* que teve lugar no Vale Sagrado dos Incas, Cuzco, Peru, no dia 23 de Novembro. Nele procurámos fundamentalmente responder às seguintes questões: a) Que implicações teve sobre a jurisprudência do Tribunal Constitucional (TC) a introdução na Constituição da República Portuguesa (CRP) da norma que proíbe a retroatividade dos impostos? b) Tem ou não a crise que assola a Europa, com particular virulência em Portugal, condicionado as decisões deste Tribunal nesta matéria?

1. O PRINCÍPIO DA NÃO RETROATIVIDADE DAS NORMAS FISCAIS ANTES DO REGIME DEMOCRÁTICO

1.1 DUAS LEITURAS DO PRINCÍPIO DA NÃO RETROATIVIDADE

[†] Doutor em Direito (Lovaina-a-Nova). Professor associado da Universidade Autónoma de Lisboa. Professor convidado do IDEFF/ FDUL.

[‡] Doutora em Direito (Faculdade de Direito de Lisboa). Professora coordenadora do ISCAL. Professora convidada do IDEFF/ FDUL.



etroatividade, segundo Gomes Canotilho, “*consiste basicamente numa ficção: (...) decretar a validade e vigência de uma norma a partir de um marco temporal (data) anterior à data da sua entrada em vigor. (...)*”¹. Um ordenamento jurídico estruturado com base no princípio do Estado de Direito implica a proibição da retroatividade da lei fiscal².

No direito português, a questão da retroatividade da lei, em termos gerais, enquadra-se na problemática geral da sucessão das leis no tempo, questão que normalmente ou é dirimida por normas de direito transitório ou pela aplicação do princípio de não retroatividade previsto no artigo 12.º do Código Civil³.

Na doutrina, a análise da não retroatividade da lei fiscal havia sido efetuada nos anos 20 do século passado por Oliveira Salazar⁴. A Constituição autoritária de 1933 não continha qualquer normativo a este respeito. A doutrina tradicional orientava-se no sentido de não haver regras especiais de Direito Tributário, aplicando-se as regras gerais do Código Civil, com as adaptações necessárias. No entanto, na fase final do regime,

¹ Gomes Canotilho, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, p. 261. Em geral, sobre a questão da retroatividade das leis fiscais em Portugal, cfr. António Carlos dos Santos, “Retroactivity and Tax Legislation in Portugal: some considerations”, *RFPDF*, n.º 4, ano III, pp. 223 e ss.

² Embora o regime autoritário, anti-liberal e anti-democrático, nascido em 1926 se autorepresentasse na Constituição de 1933 como Estado de Direito, era na realidade um Estado de mera legalidade (de resto, nem sempre observada, nomeadamente quanto à questão dos direitos fundamentais que a própria Constituição proclamava).

³ O n.º 1 do artigo 12.º do Código Civil (1966) estabelece que “A lei só dispõe para o futuro; ainda que lhe seja atribuída eficácia retroativa, presume-se que ficam ressalvados os efeitos já produzidos pelos factos que a lei se destina a regular”. Este mesmo diploma, ao aceitar que as leis interpretativas (e não as inovadoras) se integram na lei interpretada, atribui a tais leis efeitos retroativos (artigo 13.º do Código Civil).

⁴ Cfr. “Da não retroatividade das leis em matéria tributária”, *Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra*, ano IX, 1926, pp. 53 e ss., onde o autor, no domínio da vigência da Constituição de 1911, afirmava que pode “o poder legislativo ordinário, sem ir de encontro a qualquer garantia individual [...], fazer leis retroactivas ou dar efeito retroativo às leis (p. 54).

Alberto Xavier derivava o princípio da não retroatividade do princípio da legalidade, em particular da consagração de uma reserva absoluta de lei formal prevista no artigo 70.º da Constituição de 1933, deslocando assim a questão para o plano constitucional. O momento em que ocorreu o facto tributário (constitutivo ou impeditivo) seria o momento relevante para fixar a norma temporalmente aplicável⁵.

1.2 OS DIVERSOS GRAUS DA RETROATIVIDADE

Alberto Xavier distinguia três graus de retroatividade segundo a gravidade da mesma.

A mais grave, a retroatividade de 1º grau (perfeita ou própria), dá-se quando o facto se verificou por inteiro ao abrigo da lei antiga, tendo produzido todos os seus efeitos no âmbito dessa mesma lei. Na retroatividade de segundo grau (imperfeita, imprópria), embora os factos se tenham produzido inteiramente ao abrigo da lei antiga, os seus efeitos continuam a produzir-se no domínio temporal da lei nova. Na retroatividade de 3.º grau o facto não se verifica por inteiro ao abrigo da lei antiga, mas prolonga a sua produção concreta no domínio temporal da lei nova. Estas situações ocorrem sobretudo no campo dos impostos periódicos, nomeadamente dos impostos sobre o rendimento⁶.

⁵ Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, p. 190 e ss. Cfr. também Pessoa Jorge, *Curso de Direito Fiscal*, 1962-1963, p. 131, que, no entanto, ao contrário de Alberto Xavier, aceitava a retroatividade que fosse em benefício do contribuinte.

⁶ Como nota Cardoso da Costa ("O Enquadramento Constitucional do Direito dos Impostos em Portugal", p. 418), a fronteira "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-

A doutrina portuguesa tende hoje a usar o termo retrospectividade por oposição a retroatividade, para designar as formas de retroatividade imperfeita ou inautêntica.⁷

No entanto, a qualificação que a doutrina atribui a cada uma destas situações não é convergente⁸. Embora haja maior consenso em considerar o primeiro grau acima descrito como retroatividade autêntica, em relação aos segundo e terceiro graus, há quem considere que ambas as situações se enquadram na ideia de retrospectividade (retroatividade inautêntica), enquanto outros apenas incluem aqui o terceiro grau.

Mas a questão não é, porém, tanto a de saber se a distinção existe, mas se a ela correspondem distintos regimes aplicáveis, em função da valoração constitucional que lhe seja atribuída⁹.

Assim, um caso em que o facto tributário que a lei nova pretende regular já tenha produzido todos os seus efeitos ao abrigo da lei antiga e um outro caso em que o facto tributário tenha ocorrido ao abrigo da lei antiga, mas os seus efeitos, designadamente os relativos à liquidação e pagamento, ainda não estejam totalmente esgotados, não terão necessariamente o mesmo desvalor constitucional, uma vez que a primeira situação é do ponto de vista da eventual afectação da situação jurídica do contribuinte mais grave que a segunda. E estes dois casos diferenciam-se também de um terceiro em que o facto tributário que a lei nova pretende regular na sua totalidade não ocorreu totalmente ao abrigo da lei antiga, antes se continua formando na vigência da lei nova.

se.”

⁷ Assim, Gomes Canotilho, *op. cit.*, pp. 262 e 456.

⁸ Cfr. Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, p. 147; Nuno Sá Gomes, *Manual de Direito Fiscal*, ., Vol. II, Lisboa, 1996, pp. 414 e ss.

⁹ Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, pp. 196 e ss, e "O problema da retroatividade das leis sobre imposto de renda", in *Textos Seleccionados de Direito Tributário*, coord. de Sampaio Dória, São Paulo, 1983, pp. 77 e ss..

2. A PROIBIÇÃO DA RETROATIVIDADE APÓS O REGIME DEMOCRÁTICO

2.1 A VERSÃO INICIAL DA CONSTITUIÇÃO DE 1976: RETROATIVIDADE E PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO DA CONFIANÇA LEGÍTIMA

O regime democrático irrompeu em 1974 com a “revolução dos Cravos”. A versão inicial da CRP 1976 não conhecia expressamente o princípio da não retroatividade das leis fiscais. No entanto, ele derivava dos princípios constitucionais da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima que, nas palavras de Canotilho, “...*são exigíveis perante qualquer acto de qualquer poder – legislativo, executivo e judicial.*”¹⁰

Tal não significa que não houvesse na versão originária da CRP normas proibitivas de retroatividade que se projectavam no campo fiscal, como é o caso das leis sancionatórias menos favoráveis aos cidadãos e das leis restritivas de direitos, liberdades e garantias dos cidadãos que se aplicavam igualmente à faceta de contribuinte dos cidadãos ¹¹. Para além disso, a proibição da retroatividade, em sentido amplo, da lei fiscal também poderia decorrer de princípios constitucionais, tais como os princípios da segurança jurídica e da confiança do cidadão na sua qualidade de princípios densificadores do princípio do Estado de Direito.

Até à revisão constitucional de 1997, uma importante parte da doutrina defendia a irretroatividade da lei fiscal, embora partindo de fundamentações distintas (princípio da legalidade fiscal, princípio da igualdade contributiva, proibição de leis restritivas). De algum modo, esta doutrina era influenciada

¹⁰ Gomes Canotilho, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, p. 251.

¹¹ *Vide* os artigos 29.º e 18.º/3 da CRP, respectivamente, quanto à proibição da retroatividade das leis penais e das leis restritivas de direitos.

pelas posições de Alberto Xavier. O Tribunal Constitucional (TC) admitia a constitucionalidade de impostos retroativos, excepto quando a retroatividade fosse intolerável e afetasse de forma inadmissível e arbitrária direitos e expectativas legitimamente fundadas dos contribuintes¹².

Na verdade, embora o princípio da não retroatividade dos impostos tenha sido introduzido no texto constitucional na revisão de 1997, mesmo antes dessa sua expressa consagração¹³, a Comissão Constitucional¹⁴ e, posteriormente, o Tribunal Constitucional¹⁵ tiveram diversas oportunidades de se ocupar desta questão. Entendeu-se, então, que, apesar de não se poder retirar da Constituição uma proibição radical dos impostos retroativos, a retroatividade deveria considerar-se constitucionalmente vedada quando fosse “arbitrária e opressiva” e violasse “de forma intolerável a segurança jurídica e a confiança que as pessoas têm obrigação (e também o direito) de depositar na ordem jurídica que as rege”. O princípio da não retroatividade da lei fiscal desfavorável decorria do princípio da proteção da confiança e da ideia de Estado de Direito (artigo 2.º da CRP).

Este princípio constitucional havia sido essencialmente

¹² Tribunal Constitucional, Acórdão de 20 de Outubro de 1983, bem como a doutrina da Comissão Constitucional que antecedeu o Tribunal Constitucional (Parecer da Comissão Constitucional n.º 25/81, de 28 de Julho de 1981). Segundo Saldanha Sanches (“Lei interpretativa e retroatividade em matéria fiscal”, *Fiscalidade*, n.º 1, 2000, p. 77 e *Manual de Direito Fiscal*, 3ª edição, *op. cit.*, p. 188), esta posição, que traduzia a procura de um critério material para definir os limites da retroatividade baseado nos efeitos lesivos da lei retroactiva nas expectativas dos agentes económicos, era a posição mais correta. A posição do TC aproximava-se assim da jurisprudência constitucional alemã.

¹³ Cfr. Gomes Canotilho e Vital Moreira, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, *op. cit.*, pp. 1092 e ss.

¹⁴ Cfr. Pareceres da Comissão Constitucional n.º 25/81 e n.º 14/82 (onde se salienta que “A retroatividade tributária terá o beneplácito constitucional» se a confiança dos destinatários da norma for «materialmente injustificada» ou se ocorrerem «razões de interesse geral que a reclamem e o encargo para o contribuinte não se mostrar desproporcionado”) e Acórdão n.º 444/2010 do TC.

¹⁵ Cfr. Acórdãos do TC n.º 11/83, n.º 66/84 e n.º 141/85.

acolhido no Direito alemão e influenciou fortemente outros sistemas jurídicos, sendo frequentemente invocado pelo Tribunal de Justiça da União Europeia¹⁶ em diversos domínios, nomeadamente em matérias tributárias¹⁷.

Como, noutro contexto, ensina Heleno Torres, o princípio da segurança jurídica reconduz-se essencialmente aos aspectos da certeza, estabilidade e protecção da confiança legítima, podendo-se definir este último princípio, numa proposta funcional, “...*como princípio constitucional que tem por finalidade proteger expectativas de confiança legítima nos atos de criação ou de aplicação de normas mediante certeza jurídica, estabilidade do ordenamento e confiabilidade na efectividade de direitos e liberdades assegurada como direito público fundamental*”¹⁸. Assim a protecção da

¹⁶ Segundo uma jurisprudência constante, o princípio da protecção da confiança legítima faz parte da ordem jurídica comunitária (acórdão do Tribunal de Justiça de 3 de Maio de 1978, *Toepfer/Comissão*, 112/77, *Recueil*, p. 1019, n. 19). O direito de invocar a protecção da confiança legítima é reconhecido a qualquer particular que se encontre numa situação da qual resulta que a administração comunitária, ao dar-lhe garantias precisas, lhe criou expectativas fundadas (acórdãos do Tribunal de Primeira Instância de 14 de Julho de 1994, *Grynberg e Hall/Comissão*, T-534/93, *Colect*, p. II-595, n. 51, e de 14 de Setembro de 1995, *Lefebvre e o./Comissão*, T-571/93, *Colect.*, p. II-2379, n. 72). No entanto, quando um operador económico prudente e sensato estiver em condições de prever a adoção de uma medida comunitária susceptível de afetar os seus interesses, não pode, quando essa medida for tomada, invocar esse princípio (acórdãos do Tribunal de Justiça de 1 de Fevereiro de 1978, *Luehrs*, 78/77, *Recueil*, p. 169 e de 11 de Março de 1987, *Van den Bergh en Jurgens/Comissão*, 265/85, *Colect.*, p. 1155, n. 44).

¹⁷ Nomeadamente no domínio da chamada fraude carrossel no Imposto sobre o Valor Acrescentado. Sobre esta questão veja-se António Carlos dos Santos, “Sobre a ‘fraude carrossel’ em IVA: Nem tudo o que luz é ouro”, *Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto*, Almedina, Novembro 2008.

¹⁸ A confiança legítima surge, assim, como corolário subjectivo da segurança jurídica, “...*evidenciando-se o seu conteúdo pela certeza da legalidade tributária e do Sistema Constitucional Tributário, tendo por objectivo reduzir a complexidade e indeterminações do “ambiente” e assegurar direitos e liberdades fundamentais, calibração da estabilidade sistêmica, mediante princípios de correcção implícitos, como os de proibição de excesso, proporcionalidade e razoabilidade*, e, por fim, o princípio de protecção da confiança legítima *stricto*

expectativa da confiança legítima surge-nos como princípio corretor quer em situações de deficiência da ordenamento jurídico, nomeadamente em casos de retroatividade ou excesso de exigências, quer em casos de salvaguarda de direitos fundamentais ou defesa da prática de atos da Administração Tributária.

No tocante à relação entre o princípio da proteção da confiança legítima e a retroatividade das normas tributárias, é um dado assente que, se um aspeto parcelar do facto tributário se encontra ainda em formação, será necessário recorrer ao teste da proteção da confiança para aferir a legitimidade da confiança do sujeito passivo na não alteração do regime legal que lhe estaria subjacente quando o mesmo se tivesse por definitivamente manifestado.

A lei só pode servir de parâmetro para a conformação da atuação dos seus destinatários se os seus efeitos puderem ser previstos, antecipadamente, por esses destinatários¹⁹. A previsibilidade dos efeitos da lei implica, por um lado, que o comportamento dos destinatários da lei seja regulado pela lei em vigor no momento em que o mesmo se exterioriza. Por outro lado, implica que os efeitos jurídicos dessa regulação se cristalizem na ordem jurídica, não devendo ser destruídos ou alterados por uma lei subsequente.

Na medida em que o princípio do Estado de Direito implica que a lei seja o único parâmetro de conformação da actuação dos indivíduos e dos agentes do Estado, exige que o resultado da aplicação da lei seja previsível, condição essa que o torna, em princípio, incompatível com a atribuição de

sensu, na forma de confiança na experiência do sistema tributário, a partir das condutas adotadas e das práticas efetivadas por órgãos e autoridades.” (assim, Heleno Taveira Torres, *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica – Metódica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário*, Editora Revista dos Tribunais, 2011, pp. 187 e 188).

¹⁹ *Vide*, a propósito da previsibilidade, António Carlos dos Santos, “Retroactivity and Tax Legislation in Portugal: some considerations”, *op. cit.*

efeitos retroativos à lei.

Ou, conforme afirma Gomes Canotilho, esta dimensão de previsibilidade da lei traduz-se na tutela de expectativas através da garantia da segurança jurídica: *“O homem necessita de segurança para conduzir, planificar e conformar autónoma e responsabilmente a sua vida. Por isso, desde cedo se consideram os princípios da segurança e da proteção da confiança como elementos constitutivos do Estado de Direito [...] O princípio geral da segurança jurídica em sentido amplo (abrangendo a ideia de proteção de confiança) pode formular-se do seguinte modo: o indivíduo tem o direito de poder confiar em que aos seus atos ou às decisões públicas incidentes sobre os seus direitos, posições ou relações jurídicas alicerçadas em normas jurídicas vigentes e válidas por esses atos jurídicos deixado pelas autoridades com base nessas normas se ligam os efeitos jurídicos previstos e prescritos no ordenamento jurídico.”*²⁰

Este fenómeno verifica-se, designadamente, no âmbito das normas de incidência de Direito Tributário que definem o facto tributário determinante do nascimento da obrigação fiscal. Como defende Saldanha Sanches, *“As expectativas e a incerteza quanto ao modo de tributação ou sobre o nível das exações fiscais afectam as decisões de investimento e as decisões de consumo. E por isso se pode afirmar, considerando o ordenamento jurídico como um todo, que a perspectiva de continuidade, fornecendo um grau superior de segurança jurídica, favorece a racionalidade do planeamento e das decisões que exigem uma lei fiscal previsível. De um ponto de vista meramente formal, a mudança retroativa da lei fiscal cria, em regra, uma impossibilidade de previsão pela aplicação a um facto total ou parcialmente verificado. A imprevisibilidade verifica-se, claro está, porque de uma*

²⁰ Cfr. Gomes Canotilho, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, op. cit., p. 257.

norma que não existia no momento da sua verificação vai ser retirada uma consequência que não se encontrava, até então, no ordenamento jurídico”²¹.

2.2 EVOLUÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO RETROATIVIDADE NA TRIBUTAÇÃO

A revisão constitucional de 1997 veio determinar que *"Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei."* (n.º 3 do artigo 103.º da CRP)²². Esta redação não prima pela clareza (não se refere a normas fiscais mas a impostos, sendo discutível o que é que se entende por impostos retroativos: por exemplo, diz respeito a todos os elementos dos impostos ou só aos elementos essenciais? Dirige-se a proibição ao legislador, ao intérprete ou a ambos?) e, por isso, foi objeto de grande polémica, tendo havido quem defendesse que o texto era desnecessário e mesmo contraproducente ao lado de quem entendesse estarmos perante uma proibição absoluta da retroatividade da lei fiscal²³. As posições mais críticas afirmaram que com essa mudança política Portugal se afastava da lei dos países em cuja tradição jurídica se incluía para se aproximar de países o Estado de Direito não estaria suficientemente consoli-

²¹ Cfr. Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, *op. cit.* pp. 186 e 187.

²² Esta proibição surge ligada ao direito de resistência contra tributações injustas e representa uma garantia de que o dever fundamental de pagar impostos não venha a ser objecto de abuso por parte dos poderes públicos. Neste sentido é, por força do artigo 17.º da CRP, um direito fundamental (mais concretamente, uma garantia) de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias.

²³ Vide o n.º 3 do artigo 103.º da CRP reafirmado pelo artigo 12.º da LGT. Sobre o tema E. Paz Ferreira, in Jorge Miranda/Rui Medeiros, *Constituição Portuguesa Anotada*, tomo II, Coimbra Editora, 2006, p. 222; Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, p. 147; Rui Guerra da Fonseca, *Comentário à Constituição Portuguesa*, II volume (coordenação de Paulo Otero), pp. 872 e ss.

dado²⁴, ou apelidaram-na de “novo-riquismo constitucional”²⁵. Saldanha Sanches considerou que não tinha sido resolvida a questão essencial, a de saber se a noção de retroatividade fora consagrada num sentido forte ou fraco, questão que continuaria remetida para a jurisprudência²⁶, Outros autores, como é o caso de Bacelar Gouveia, mostraram-se menos críticos²⁷, ou aplaudiram mesmo a medida, invocando o exemplo das Constituições sueca e grega, e vendo nela um reforço do Estado de Direito²⁸.

Em 1999, esta norma de proibição constitucional da retroatividade dos impostos ganhou corpo com o disposto no artigo 12.º da Lei Geral Tributária (LGT), que, depois de estabelecer, no seu nº 1 que “As normas tributárias aplicam-se aos factos posteriores à sua entrada em vigor, não podendo ser criados quaisquer impostos retroativos”, no nº 2 veio consagrar uma solução *pro rata temporis*, isto é, uma solução que excepcionalmente afasta o princípio da anualidade dos impostos, ao estabelecer que “*se o facto tributário for de formação sucessiva, a lei nova só se aplica ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor*”, acolhendo assim a solução anteriormente preconizada por Alberto Xavier.

Há, no entanto, um problema: a LGT é um diploma infraconstitucional a que não é reconhecido valor reforçado. Embora seja de aplicação prévia em relação às restantes leis, cede perante leis especiais que possam derrogar as suas normas. De

²⁴ É o caso de Cardoso da Costa, “O enquadramento constitucional do direito dos impostos em Portugal: a jurisprudência do Tribunal Constitucional”, *op. cit.*, pp. 419 e ss, Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal, op. cit.*, pp. 189 e ss, António Lima Guerreiro, *Lei Geral Tributária Anotada*, Lisboa, Rei dos Livros, 2000, p. 89-90.

²⁵ Casalta Nabais, *Direito Fiscal, op. cit.*, p. 146, nota 33.

²⁶ *In Manual de Direito Fiscal, 3ª ed., op. cit.*, p. 190-1.

²⁷ Bacelar Gouveia “A Irretroatividade da Norma Fiscal na Constituição Portuguesa”, *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 387, Lisboa, Julho-Setembro de 1997, pp. 51 e ss.

²⁸ Cfr. Clotilde Celorico Palma, “As tributações autónomas vistas pelo Tribunal Constitucional – Comentário ao Acórdão n.º 310/2012, de 20 de Junho de 2012”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º 2 V, 2012, pp.241-256.

qualquer modo, em nosso entender, dá um importante contributo em matéria de interpretação do normativo constitucional.

Assim sendo, como solucionar a questão da retroatividade nos impostos periódicos que, como se disse, assume relevância em relação aos elementos essenciais de imposto, isto é, normas relativas a incidência, taxas, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes, quando não sejam mais favoráveis a estes?

Por exemplo, em relação ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), um imposto periódico que funciona de acordo com o princípio da anualidade, há, em teoria, três posições possíveis quanto ao sentido da proibição constitucional da retroatividade da lei fiscal entrada em vigor em meados do ano N:

1^a) O IRS é um imposto de formação sucessiva, pelo que o período de tributação só se estabiliza em 31 de Dezembro do ano N (princípio da anualidade do imposto). Neste caso não haveria retroatividade mesmo que a lei se aplicasse a partir de 1 de Janeiro desse ano N, podendo, contudo, haver retrospectividade²⁹;

2^a) A alteração da lei ocorrida a meio do ano só poderá ser aplicável aos rendimentos do ano seguinte, sob pena de retroatividade, uma vez que o regime do IRS deveria ser definida no momento inicial de cada ano fiscal (dilação temporal *in futurum*) e, por isso, no dia 1 de Janeiro do ano N+1³⁰;

c) A aplicação da nova lei deveria ser efetua-

²⁹ Posição defendida, entre outros, por Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 5.ª ed., Alameda, 2009, p.147. Cfr. também, Manuel Faustino, “Retroatividade, retrospectividade e alguma serenidade”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano III, n.º 3.

³⁰ Cfr, entre outros, , E. Paz Ferreira, in Jorge Miranda e Rui Medeiros (org.), *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Tomo II, Coimbra, 2006, p. 223.

da segundo o princípio *pro rata temporis*, ou seja,, apenas aos rendimentos auferidos após a sua entrada em vigor³¹. Neste caso, entende-se que o facto tributário nasce no momento da percepção dos rendimentos individualmente considerados, sendo a partir daqui que se constitui a relação jurídica tributária.

A doutrina divide-se quanto à solução a dar ao problema. Mesmo o recurso ao critério *pro rata temporis* é, por vezes, criticado em nome do princípio da praticabilidade. Em nosso entendimento, porém, este deveria ser o critério a aceitar em termos gerais, merecendo censura constitucional fazer retroagir as normas fiscais desfavoráveis relativas a elementos essenciais do imposto ao início do ano em que são aprovadas.

3. A POSIÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA

3.1 LINHAS GERAIS

Até à revisão constitucional de 1997, que introduziu a proibição expressa da retroatividade dos impostos, o TC procurou construir um critério material para aferir os termos em que aquela proibição opera.

Essa abordagem do Tribunal Constitucional, que partia do princípio do Estado de Direito (artigo 2.º da CRP), limitou a admissibilidade da retroatividade da lei fiscal em função da tutela que as expectativas jurídicas dos contribuintes reclamavam.

Com a positivação, em 1997, da proibição da retroatividade dos impostos no artigo 103.º, n.º 3, da CRP, e a sua consagração como proibição da retroatividade das normas

³¹ Vide, Nuno Sá Gomes, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. II, Lisboa, DGCI, 1997, p. 417 a 420. António Carlos dos Santos, “Cada cor seu paladar: Comentário ao Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 399/2010, de 27 de Outubro, Processo n.º 523/10 e 524/20 – (Plenário; Relatora: Conselheira Ana Guerra Martins)”

fiscais no artigo 12.º da LGT, põe-se a questão de saber se se deveria manter ou não a interpretação anterior do TC ou, por outras palavras, que sentido deveria ser dado a tal positivação. De facto, a sua consagração na CRP não poderia deixar de implicar alguma alteração no paradigma interpretativo, sem o que poderia haver desconformidade da lei fiscal com o novo normativo constitucional.

Como nota Saldanha Sanches, *“depois desta revisão, independentemente do bem ou mal fundado da decisão, o legislador resolveu introduzir no n.º 3 do artigo 103.º da CRP uma proibição constitucional da retroatividade.”* Ora, *“a intenção da mudança do texto constitucional parece ser precisamente retirar aos tribunais [...] os poderes para efectuar uma ponderação dos valores em causa.”*³²

Assim, por um lado, o TC passou a fundamentar a proibição da retroatividade das normas fiscais diretamente no artigo 103.º, n.º 3, da CRP, deixando de recorrer a um critério material para aferir a necessidade de tutela das expectativas jurídicas dos contribuintes. Essa proibição passou a impedir a adoção de leis interpretativas com efeitos retroativos no domínio da fiscalidade, até então algo difundido³³. Mas, por outro, diminuiu o alcance desta mudança de orientação, ao abdicar de uma interpretação directa e literal da norma resultante do artigo 103.º, n.º 3, da CRP, procurando circunscrever o alcance do conceito de retroatividade que mereceria a tutela desse preceito.

Neste contexto, retomando a posição de Alberto Xavier, o TC retoma a distinção entre três graus de retroatividade da lei fiscal: (i) a retroatividade autêntica, que se verifica quando os efeitos da lei nova se pretendem projetar sobre factos integralmente verificados antes da sua entrada em

³² Cfr. Saldanha Sanches, “Lei interpretativa e retroatividade em matéria fiscal – anotação ao AcTC n.º 275/98 (Ribeiro Mendes)”, *op. cit.*, p. 87.

³³ Cfr. o Acórdão do TC n.º 172/2000, de 22 de Março.

vigor; (ii) a retroatividade inautêntica, que se verifica quando os efeitos da lei nova se pretendem projetar sobre factos cuja verificação ainda se encontra em curso, à data da sua entrada em vigor; e (iii) a retroatividade de terceiro grau, que se verifica naqueles casos em que a lei nova se projeta sobre os efeitos futuros de actos totalmente verificados no passado, sendo que aqueles efeitos futuros são posteriores à entrada em vigor da lei nova³⁴.

Tem sido entendimento maioritário do TC que a tutela decorrente da proibição da retroatividade da lei fiscal, tal como consagrada no artigo 103.º, n.º 3, da CRP, abrange *apenas* os casos de retroatividade autêntica da norma fiscal e que, nestes casos, a mera natureza retroactiva da lei fiscal é sancionada de forma *automática* pela Constituição, independentemente da conduta, em concreto, do legislador fiscal, da Administração Fiscal ou do contribuinte³⁵. Mas, como veremos, pressionado pela crise, o TC alargou igualmente o âmbito do conceito de retrospectividade.

Nestes casos, directamente tutelados pelo artigo 103.º, n.º 3, da CRP, o desvalor jurídico para a actuação dos poderes públicos que se traduza na aplicação retroactiva da lei fiscal opera *ex-legis*, sem necessidade de averiguar se, em concreto, se formaram na esfera jurídica do contribuinte visado pela alteração legislativa, expectativas jurídicas legítimas relativamente à intangibilidade da realidade material

³⁴ Cfr. neste sentido, entre muitos outros, o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 399/2010.

³⁵ Recentemente, no Acórdão n.º 128/2009, o Tribunal Constitucional considerou que a natureza necessariamente fluida dos critérios utilizados levou a que, “*em diversos arestos, o Tribunal viesse dar como boas leis fiscais retroactivas*. Foi o que sucedeu, por exemplo, nos Acórdãos n.º 11/83 e 66/84 (este último em Acórdãos, 4.º 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 retroactivas seriam intoleráveis e, consequentemente, constitucionalmente ilegítimas (*cfr., por exemplo, os Acórdãos ns.º 409/89, 216/90, 410/95 e 185/2000, também disponíveis no mesmo lugar*).”

que constitui objecto da lei fiscal.

No entanto, o TC não prescindiu do controlo dos casos de mera retrospetividade³⁶. Em tais casos, o TC entende que existe a necessidade de analisar a intensidade da tutela de expectativas que a posição do contribuinte reclama e que é afetada pela norma fiscal, num exercício em tudo semelhante ao que antes de 1997 era levado a cabo à luz do princípio da confiança legítima, decorrente do princípio da segurança jurídica e, em última instância, do princípio estruturante do Estado de Direito (artigo 2.º, n.º 1, da CRP)

De acordo com esse entendimento, a tutela da confiança legítima dá-se quando estejam reunidos dois pressupostos essenciais:

- a) a afectação 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 prevalecentes (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 são, no fundo, reconduzíveis a *quatro diferentes requisitos ou “testes”*. Para que haja lugar à tutela jurídico-constitucional da “confiança” é necessá-

³⁶ No Acórdão n.º 172/00 (in Diário da república, II série, n.º 247, de 25 de Outubro de 2000, p. 17335 e ss.), o TC declarou que “os fundamentos de proibição da retroatividade respeitam à segurança dos cidadãos. Assim, tal segurança é afectada perante alterações legislativas que, no momento da prática ou ocorrência dos factos que os envolvem, nem poderiam ser previstas nem tinham que o ser. Mas tal segurança também é afectada onde o seja a vinculação do Estado pelo Direito que criou, através de alteração de situações já instituídas ou resolvidas anteriormente.”

rio, 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 proteção da confiança dos cidadãos e da comunidade na estabilidade da ordem jurídica e na constância da actuação do Estado só é assim legítima quando reúna estes quatro requisitos.

3.2 A JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL CONSTITUCIONAL E A CRISE ECONÓMICA

3.2.1 O ACÓRDÃO N.º 310/2012, DO TRIBUNAL CONSTITUCIONAL: A FALSA PERIODICIDADE DAS TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS

No seu Acórdão n.º 310/2012, de 20 de Junho de 2012, do TC, na esteira do entendimento anteriormente sufragado pelo Supremo Tribunal Administrativo (STA), vem pronunciar-se pela inconstitucionalidade da retroatividade a 1 de Janeiro de 2008 da alteração ao artigo 88.º n.º 3 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CRIC)³⁷, cuja entrada em vigor ocorreu em 6 de Dezembro de 2008³⁸.

³⁷ Publicada pela Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro.

³⁸ Relativo ao Processo n.º 150/12. Estava em causa uma sociedade que impugnou junto do Tribunal Tributário de Lisboa uma liquidação de IRC de 2008, na parte respeitante à tributação autónoma incidente sobre os encargos 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, invocando a inconstitucionalidade

Esteve em causa o aumento em 5 pontos percentuais das alíquotas ou *taxas de tributação autónoma*³⁹ sobre as despesas com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas e sobre as despesas de representação (facto que se traduziu numa duplicação da tributação)⁴⁰ com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2008.

da lei que alterou as taxas de tributação autónoma, na medida em que a mesma se aplicou a factos ocorridos antes da sua entrada em vigor. O Tribunal Tributário de Lisboa decidiu julgar a impugnação procedente, tendo recusado a aplicação do disposto na referida norma por violação do princípio da não retroatividade da lei fiscal. Perante a recusa de aplicação de norma com fundamento em inconstitucionalidade, o Ministério Público interpôs recurso para o TC. Sobre este Acórdão veja-se, de forma mais desenvolvida, Clotilde Celorico Palma, “As tributações autónomas vistas pelo Tribunal Constitucional – Comentário ao Acórdão n.º 310/2012, de 20 de Junho de 2012”.

³⁹ Inseridas nos códigos dos impostos sobre o rendimento desde 1990, as *taxas de tributação autónoma*. não incidem sobre lucros ou rendimentos, mas sobre despesas. No decurso dos últimos anos o IRC tem sido objecto de grandes mudanças, tendo passado a sujeitar a *tributação autónoma* as denominadas despesas de representação, que abrangem um vasto leque de custos, nomeadamente, todos os encargos com automóveis, combustíveis, deslocações de avião, comboio, autocarro, táxis, passes sociais, refeições, hotéis, bem como as ajudas de custo. A fundamentação para a respectiva introdução assentou na alegada dificuldade de distinção entre o carácter privado e a natureza empresarial de determinadas despesas, bem como no facto de existirem certas formas de rendimento que não eram tributadas nas pessoas dos seus beneficiários, ou porque não eram conhecidos ou porque o rendimento não era determinável com rigor. Na realidade, actualmente, face às necessidades de obtenção de receitas que permitam atingir o desejável equilíbrio orçamental, a justificação da criação de tributações autónomas parece radicar mais numa lógica de pura arrecadação de receitas. Como salienta Casalta Nabais no contexto das tributações autónomas avulsas sobre as empresas e reportando-se em especial às “taxas de tributação autónomas” constantes do artigo 88.º do CIRC, tais taxas começaram por se reportar a situações de elevado risco de fraude e evasão fiscais, contudo, com o “*andar do tempo, a função dessas tributações autónomas, que, entretanto, se diversificaram extraordinariamente e aumentaram de valor, alterou-se profundamente passando a ser progressivamente a de obter (mais) receitas fiscais, assumindo-se, assim, como efectivos impostos sobre a despesa, se bem que enxertados, em termos totalmente anómalos, na tributação do rendimento das empresas*” (Casalta Nabais, “Investir e Tributar no actual Sistema Fiscal Português”, *O Memorando da Troika e as Empresas*, Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho, Colóquios, N.º5, Almedina, Julho 2012, p. 27).

⁴⁰ 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 motocicletas, que era de 5% passou para 10%, enquanto a taxa sobre

Esta situação já havia sido objecto de apreciação no Acórdão do TC n.º 18/2011, de 12 de janeiro de 2011, que então se pronunciou pela sua não inconstitucionalidade⁴¹. O novo Acórdão vem contrariar a orientação jurisprudencial que entendia que se estava perante factos tributários que não tinham ocorrido totalmente no domínio da lei antiga, continuando-se a formar no decurso do mesmo ano fiscal, na vigência da nova lei, pelo que se estava perante um caso de retroatividade imprópria, isto é, em que a lei se aplica a factos passados mas cujos efeitos ainda perduravam no presente.

Tal como o TC veio agora salientar na sua decisão, na tributação autónoma o facto tributário que dá origem ao imposto é instantâneo, ou seja, esgota-se no acto de realização de determinada despesa que está sujeita a tributação. Assim, devem ser aplicadas as taxas de tributação autónoma vigentes na data em que os factos ocorrem.

No entendimento do TC, na tributação autónoma em IRC o facto gerador do imposto é a própria realização da despesa, tratando-se de um facto instantâneo não se estando perante um

os encargos suportados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas com custo de aquisição superior a € 40.000 passou de 15% para 20%. Desta forma, os sujeitos passivos na declaração modelo 22 do IRC referente ao exercício de 2008, compreendido entre 1 de Janeiro e 31 de Dezembro de 2008, teriam, na autoliquidação do IRC, ao incluir os valores devidos a título de tributação autónoma, de aplicar as novas taxas aos factos ocorridos anteriormente à vigência da nova lei.

⁴¹ No Acórdão n.º 18/2011 o TC defendeu a não retroatividade desta norma, concluindo pela ausência de inconstitucionalidade. A argumentação utilizada fundamentou-se na distinção entre retroatividade e retrospectividade. Como notou o TC, na linha de anterior jurisprudência, este Tribunal firmou o entendimento segundo o qual legislador da revisão constitucional de 1997, que introduziu a actual redacção do artigo 103.º, n.º 3, apenas pretendeu consagrar a proibição da retroatividade autêntica, ou própria, da lei fiscal, 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 a lei é aprovada até ao final do ano a que corresponde o imposto. Veja-se ainda os Acórdãos n.º 399/2010, n.º 128/2009 e n.º 85/2010, todos acessíveis em www.tribunalconstitucional.pt.

facto complexo, de formação sucessiva ao longo de um ano.

De acordo com o raciocínio expendido, distintamente do que se constata na tributação dos rendimentos em sede de IRS e IRC, em que se tributa o conjunto dos rendimentos auferidos num ano, na tributação autónoma cada despesa efectuada é tributada em si mesma considerada, e sujeita a determinada taxa, e apurada de forma independente do IRC que é devido em cada exercício.

Ora, como fez notar, tal distinção é essencial para efeitos de aplicação da lei no tempo.

Nestes termos, dado que a alteração efectuada veio aumentar a taxa de tributação autónoma aplicável a despesas de representação e com viaturas, estava-lhe vedada uma eficácia retroativa, pois não podia a lei nova ser aplicada a factos tributários de natureza instantânea, já completamente formados, anteriores à data da sua entrada em vigor.

Note-se que o STA também já se pronunciou sobre esta questão, tendo também considerado a aplicação de tal lei inconstitucional com base nas mesmas razões que o TC agora invoca para inverter a sua posição⁴².

⁴² Segundo o STA, “*Ainda que as despesas sujeitas a tributação autónoma consubstanciassem factos tributários de formação sucessiva, o que apenas por hipótese de raciocínio se equaciona, sempre a norma sub iudice configuraria uma norma retroativa e, em consequência, inconstitucional, porquanto se aplica a factos parcialmente ocorridos antes da sua entrada em vigor, devendo neste caso proceder-se à divisão do período de tributação pro rata temporis, caso em que aquela norma se aplicaria apenas às despesas realizadas após a data da sua entrada em vigor (...) Mas, mesmo que se entendesse que a lei cuja constitucionalidade se contesta não contende com a proibição expressa de retroatividade em matéria fiscal sempre seria atentatória do princípio da confiança e da segurança jurídica, corolário do princípio do Estado de Direito democrático, plasmado no artigo 2.º da CRP, porquanto ao duplicar a carga fiscal relativa à tributação autónoma frustra as expectativas dos contribuintes, afetando-as de forma inadmissível, arbitrária e excessivamente onerosa, na medida em que o contribuinte não podia com ela contar, ao que acresce não se vislumbrar qualquer interesse protegido prevalecente que justificasse a afetação das expectativas legitimamente fundadas. Pelo contrário, a norma em análise foi enxertada num diploma que se apelidava anti-cíclico e que introduzia desagravamentos fiscais.*” (Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Proc. n.º

O TC concluiu assim, a nosso ver adequadamente, que o facto revelador de capacidade tributária que se pretende alcançar com as taxas de tributação autónoma é a simples realização dessa despesa, num determinado momento. Cada despesa é, para este efeito, 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.

Sendo assim, 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.

Em resumo e concluindo de acordo com o voto de vencido pronunciado no anterior Acórdão n.º 18/2011, *“O facto gerador de imposto em IRC determina-se por relação ao fim do período de tributação (n.º 9 do artigo 8.º do CIRC), mas a tributação autónoma agora em causa não comunga desse pressuposto, porque não atinge o rendimento (artigo 1.º do CIRC) mas a despesa enquanto tal.”*

Por isso, o TC vem agora concluir que as novas taxas introduzidas pela Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro, só são aplicáveis às despesas realizadas após a sua entrada em vigor, uma vez que não estamos perante rendimento reportado a determinado período e norma publicada nessa fase final do período de tributação. Assim sendo, conclui que estamos perante retroatividade autêntica ou própria da lei fiscal, proibida pelo n.º 3 do artigo 103.º da CRP, uma vez que o facto tributário que a lei nova pretende regular já tinha produzido todos os seus efeitos ao abrigo da lei antiga, relativamente a despesas já realizadas.

3.2.2 O ACÓRDÃO N.º 399/2010, DE 27 DE OUTUBRO

Em 2010, no contexto da apresentação de medidas adicionais de consolidação orçamental enquadradas no programa de estabilidade e crescimento (PEC II), foram aprovadas por lei duas importantes alterações ao Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Físicas (Código do IRS/CIRS). A primeira, entrada em vigor em 16 de Junho de 2010, traduziu-se na criação de um escalão adicional de tributação, sujeitando a totalidade dos rendimentos anuais superiores a 150.000 euros, à taxa de IRS de 45%. Esta taxa incidia sobre os rendimentos auferidos durante o ano de 2010, mesmo sobre aqueles que tinham sido percebidos em momento anterior ao da entrada em vigor da lei⁴³.

A segunda entrou em vigor em 1 de Julho de 2010 e implicou um aumento do valor das taxas de todos os escalões do IRS, incluindo o da nova taxa de 45%. O legislador procurou, porém, minorar o impacto da medida, ao fazer repercutir nos contribuintes um aumento de carga fiscal correspondente a 7 meses deste ano. Tudo se passaria como se as novas taxas fossem aplicadas a partir de 1 de Junho de 2010. A possibilidade de se passar a tributar com as novas taxas os subsídios de férias não terá sido alheia a esta solução.

Na sequência destas aprovações, o Presidente da República requereu ao TC a apreciação sucessiva e declaração, com força obrigatória geral, da eventual inconstitucionalidade das novas normas⁴⁴. Em ambos os casos estávamos perante normas fiscais agravadoras, que inculcavam fundadas dúvidas sobre a sua constitucionalidade material, por possível violação do princípio da proibição de retroatividade dos impostos expressamente previsto no n.º 3 do artigo 103.º da CRP e dos princípios constitucionais da legalidade fiscal, constante do n.º 1 do artigo

⁴³ Anteriormente, por força da Lei do Orçamento de Estado, aprovada em 28 de Abril de 2010, ao último escalão (aplicável a rendimentos superiores a 64.623 euros) correspondia a taxa da 42%.

⁴⁴ Cfr. a al. a) do n.º 2 do art. 281.º da CRP e, bem assim, o n.º 1 do art. 51.º e o n.º 2 do art. 62.º da Lei n.º 28/82, de 15 de Novembro.

103.º e da proteção da confiança, ínsito no princípio do Estado de Direito, consagrado no artigo 2.º da Constituição⁴⁵.

O Acórdão do TC tomou posição a favor da não inconstitucionalidade de ambas as alterações⁴⁶, embora tenha havido vários votos de vencido com fundamentações muito divergentes que importa considerar⁴⁷.

	Escalão e taxa adicional (Lei n.º 11/2010)	Alteração às taxas gerais (Lei n.º 12-A/2010)
Acórdão (com voto de sete conselheiros)	Não inconstitucional A medida é meramente retrospectiva, mas não é intolerável, não violando o princípio da confiança legítima dos cidadãos	Não inconstitucional A medida é meramente retrospectiva, mas não é intolerável, não violando o princípio da confiança legítima dos cidadãos
Conselheiros	Não inconstitucional	Inconstitucional

⁴⁵ Sobre esta questão veja-se António Carlos dos Santos, Cada cor seu paladar: comentário ao acórdão do Tribunal Constitucional relativo ao princípio da irretroatividade de taxas e escalões de IRS (Processo n.º s 523 e 524/10 –Plenário; Relatora: Conselheira Ana Guerra Martins), *op. cit.*, pp. 287 e ss., texto que aqui se segue de perto.

⁴⁶ *Vide*, a propósito da previsibilidade, o artigo de Manuel Faustino, *op. cit.*, e António Carlos dos Santos, “Retroactivity and Tax Legislation in Portugal: some considerations”, *op. cit.*

⁴⁷ Posição interessante é a dos Conselheiros Lúcia Amaral e Rui Moura Ramos, para quem só a nova taxa de 45% poderá ficar ao abrigo da declaração de inconstitucionalidade. Para a Lúcia Amaral, o que é relevante para esta decisão é a natureza inevitavelmente anual do escalão. “A anualidade da medida (estrutural e não meramente prática) tornaria impossível ao legislador a escolha de meio mais benigno ou menos oneroso para as pessoas, que seria – recorde-se – não a de deixar de criar mais um escalão de imposto (em conformidade com o princípio da progressividade), mas a de deixar de lhe atribuir efeitos de retroacção ao início do ano”. Para Rui Moura Ramos, desenvolvendo a mesma linha de argumentação, a solução *pro rata temporis* não seria aqui possível, pois “enquanto as taxas podem ser diferentes em diferentes períodos do ano (uma vez que os factos tributários são autonomizáveis), os escalões de imposto são, pelo contrário, são, por força da lei, necessariamente referidos a todo o ano”. O princípio da anualidade do imposto, um princípio com alcance delimitado e não geral, teria aqui uma específica aplicação aos escalões de imposto. Especificamente em matéria de escalões (que, na lógica do IRS, respeitam ao rendimento colectável anual englobado) não seria possível dividir o ano. Assim, no quadro legal em vigor, as alterações relativas aos escalões vigoram necessariamente para todo o ano.⁴⁷

Lúcia Amaral	O escalão tem, por definição, natureza anual e a medida está de acordo com o princípio da progressividade	A norma é retroativa em sentido impróprio, não passa o teste da necessidade
Rui Moura Ramos	A norma é retroativa em sentido impróprio, mas não é desproporcional nem fere o princípio da confiança legítima	A medida não era necessária pois existem alternativas não retroactivas que permitiriam obter a mesma receita
Conselheiros José Soeiro	Inconstitucional A retroatividade é objecto de proibição absoluta A nova lei deve aplicar-se a partir de 1.1.2011	Inconstitucional A nova lei deve aplicar-se a partir de 1.7.2010 (<i>pro rata temporis</i>)
João Cura Mariano	Só a partir de 1.1.2011 (funda-se em proibição absoluta decorrente do princípio da legalidade)	Só a partir de 1.1.2011 (funda-se em proibição absoluta decorrente do princípio da legalidade)
C. Pamplona de Oliveira	Aparentemente só a partir de 1.1.2011, com base em argumentação idêntica à de Lúcia Amaral	Aparentemente só a partir de 1.1.2011, com base em argumentação idêntica à de Lúcia Amaral

FONTE: A. Carlos dos Santos, “Cada cor seu paladar...”, *op. cit.*

Eis em síntese a argumentação expendida pelo acórdão:

a) Antes da revisão constitucional de 1997, o TC pronunciou-se em diversas ocasiões no sentido de a CRP não conter uma proibição radical de impostos retroativos⁴⁸. O princípio da não retroatividade da lei fiscal desfavorável decorria do princípio da proteção de confiança e da ideia de Estado de Direito (art. 2.º da CRP), pelo que a criação de impostos retroativos seria constitucionalmente vedada apenas quando essa retroatividade fosse *arbitrária e opressiva* e violasse de forma *intolerável* a segurança jurídica e a confiança que as pessoas têm obrigação (e também o direito) de depositar na ordem jurídica que as rege;

⁴⁸ Cfr. Acórdãos n.º 11/83, n.º 66/84 e n.º 141/85. Como referimos, esta doutrina vinha já da Comissão Constitucional: «A retroatividade tributária terá o beneplácito constitucional» se a confiança dos destinatários da norma for «materialmente injustificada» ou se ocorrerem «razões de interesse geral que a reclamem e o encargo para o contribuinte não se mostrar desproporcionado» (cfr. Parecer n.º 14/82).

b) Após aquela revisão, a jurisprudência do TC não podia deixar de ter em conta a expressa contemplação do princípio da não retroatividade da lei fiscal⁴⁹. No entanto, seguindo antiga doutrina defendida por Alberto Xavier e por Sá Gomes, o TC vem aceitar a distinção entre retroatividade própria ou autêntica e retrospectividade (ou retroatividade imprópria ou inautêntica), para aplicar o art. 103.º, n.º 3 da CRP apenas à primeira. Embora não haja acordo na doutrina sobre o âmbito da retrospectividade e da retroatividade, certo é que para quem aceita a relevância da distinção, a retrospectividade abrange, pelo menos, os casos em que o facto tributário que a lei nova pretende regular na sua totalidade não ocorreu totalmente ao abrigo da lei antiga, antes se continua formando na vigência da lei nova.

c) Para o efeito o TC baseou-se nos trabalhos preparatórios da IV Revisão Constitucional (em particular das intervenções de deputados do Partido Socialista, do Partido Social Democrata e do partido Comunista Português) para concluir, por um lado, que o legislador apenas pretendeu proibir a retroatividade autêntica, e, por outro, que não pretendeu integrar na proibição as situações de mera retrospectividade. Excluiu assim aquelas situações em que o facto tributário a regular pela lei nova não ocorreu totalmente ao abrigo da lei antiga, antes continuou a formar-se na vigência da lei nova, pelo menos, quando estão em causa impostos directos sobre o rendimento. Por outras palavras: uma lei que altera taxas ou escalões de IRS saída a meio do ano N poderia aplicar-se desde o início desse ano, mas já não no ano N-1⁵⁰.

d) No caso em análise não haveria retroatividade autêntica, pois nenhum dos dispositivos em questão pretende apli-

⁴⁹ Cfr., por exemplo, os Acórdãos n.ºs 172/00, 604/05 e 63/06 e, mais recentemente os Acórdãos n.ºs 128/2009 e 85/2010.

⁵⁰ Cfr. DAR, II Série, RC, n.º 36, de 10 de Outubro de 1996, p. 1081 *ess*; DAR, II Série, RC, n.º 36, de 10 de Outubro de 1996, p. 1081 e *ss*; DAR, II Série - RC, n.º 99, de 4 de Junho de 1997, p. 2920 e *ss*. e DAR, II Série - RC, n.º 99, de 4 de Junho de 1997, p. 2920 e *ss*.

car-se a factos tributários que tenham produzido todos os seus efeitos ao abrigo da lei antiga. O TC considerando que o IRS, um imposto periódico, assenta em factos tributários de formação sucessiva, defende que o facto tributário que dá origem ao imposto, um facto complexo, só está completo no último dia do período de tributação. Neste imposto (anual) não se tributa cada rendimento percebido de *per si* (embora a retenção na fonte possa, por vezes, obnubilar esta realidade), mas sim o englobamento de todos os rendimentos recebidos num determinado ano. O que significa que só no final do ano de 2010 se poderá apurar a taxa do imposto, bem como o escalão no qual o contribuinte se insere.

e) As leis de natureza retrospectiva estão, porém, sujeitas ao teste resultante dos princípios do Estado de Direito, como seja o teste da proteção da confiança que os contribuintes depositaram na norma fiscal. Só que, no presente caso, as Leis n.ºs 11/2010 e 12-A/2010 prosseguem um fim constitucionalmente legítimo (*a obtenção de receita fiscal para equilibrar as contas públicas*), têm carácter urgente e premente e, no contexto de anúncio das medidas conjuntas de combate ao défice e à dívida pública acumulada, não são susceptíveis de afectarem o princípio da confiança insito no Estado de Direito, pelo que não é possível formular um juízo de inconstitucionalidade relativamente às alterações havidas. Acresce que a produção de efeitos das normas em apreço, desde 1 de Janeiro de 2010, não se afigura intolerável nem insuportável para os contribuintes: o aumento de 3 pontos percentuais poderia ser excessivo em outros patamares de rendimento, mas não o é em valores que excedem os € 150.000,00; o aumento de 0,58 % das taxas gerais deste imposto, aplicáveis até ao 3.º escalão de rendimentos e em 0,88 % a partir do 4.º escalão, tem igualmente em conta a progressividade do imposto, apresentando-se como moderado em 2010 devido ao ajustamento das taxas em função dos meses do ano. Por fim, perante o princípio da confiança, o grau de tolerância

da medida legislativa é correspondente ao grau de relevância do interesse público constitucionalmente tutelado. Estas alterações seriam assim justificadas por razões de interesse público constitucionalmente tutelado.

O TC não desconhece que o art. 12, n.º 3 da Lei Geral Tributária aponta para uma solução *pro rata temporis*. Mas desvaloriza tal solução quanto às duas medidas, por razões pragmáticas. Fazendo suas as palavras do Ministro de Estado e das Finanças, aceita que o acréscimo de taxa correspondente a apenas 7/12 de 1% ou 1,5%, consoante os casos, visava evitar a solução de "os contribuintes e os serviços terem de fazer duas liquidações de IRS no mesmo ano" o que seria "impraticável e impensável"⁵¹. De resto, acrescenta, no caso concreto, foi rejeitada, em votação na especialidade, uma proposta de aditamento que visava a salvaguarda das situações passadas, ou seja, entre 1 de Janeiro e a data da entrada em vigor da lei⁵².

Assim sendo, só duas soluções seriam possíveis: a da dilação temporal *in futurum* (a partir de 1.1.2011) e a da aplicação retroativa (retroatividade imprópria) da lei a 1.1.2010. Esta seria constitucionalmente tolerável nos termos dos testes da justificação pública, da confiança legítima e da proporcionalidade. A criação do novo escalão, prevista no Programa de Estabilidade e Crescimento, inseria-se num conjunto mais vasto de medidas de combate ao défice orçamental. A sua aplicação em 2010 seria necessária para obter com celeridade a receita fiscal pretendida (30 milhões de euros). Acresce que não se vislumbravam medidas alternativas dentro do mesmo tipo de medida fiscal e que a medida não seria imprevisível para os

⁵¹ DAR I Série - n.º 64, de 4 de Junho de 2010, p. 55.

⁵² O primeiro foi o de que apesar de a lei pretender aplicar-se a factos passados, esta "não [seria] uma verdadeira retroatividade, porque o rendimento colectável é um rendimento anual". O segundo argumento foi no sentido de que a cláusula de não retroatividade levantaria um problema relativamente aos contribuintes da categoria B que tenham o rendimento e os custos concentrados em um dos semestres (DAR I Série - n.º 66, de 11 de Junho de 2010, p. 39).

contribuintes por ela afectados, dado o anúncio reiterado, de membros do Governo e não só, da necessidade de medidas de combate ao défice orçamental e aos custos da dívida pública acumulada. Por fim, seria difícil aceitar que um aumento de 3 pontos percentuais fosse excessivo para patamares de valores que excedessem 150.000 euros.

Vejam agora a argumentação em favor da inconstitucionalidade das duas medidas. Esta posição tende a sublinhar o carácter absolutamente autónomo (a dimensão “categórica”) do princípio da irretroatividade dos impostos (das normas agravadoras) em relação aos fundamentos anteriormente aceites pelo TC, decorrentes do princípio do Estado de Direito, bem como a importância do princípio da anualidade entendido como um princípio válido para o futuro (art. 106.º, n.º 1 da CRP). Daí a tese que, depois de 1997, já não haveria lugar para ponderações que tenham em conta outros princípios ou valores constitucionais. Ao fazê-lo, privilegia a letra da lei (em detrimento dos elementos histórico e sistemático de interpretação) e parece ancorar a irretroatividade sobretudo no princípio da legalidade, aproximando-se da forma como este princípio é visto no direito penal. É a posição do Conselheiro Cura Mariano, segundo o qual “em matéria fiscal, tal como em matéria penal, apesar das conhecidas diferenças de valoração dos interesses perseguidos, só o estrito e absoluto respeito por estas ideias garantirá uma relação íntegra e leal entre o cidadão e o Estado, que permitirá a este a utilização da designação de Estado de direito democrático”.

Trata-se, porém, de uma posição ultragarantista que não tem comparação em Estados desenvolvidos que são reconhecidos como verdadeiros Estados de Direito democrático. Os seus fundamentos ultraliberais parecem-nos pouco conformes com a filosofia subjacente à CRP que procura encontrar equilíbrios entre decisão democrática e garantias dos cidadãos.

Quanto à argumentação a favor da inconstitucionalidade

da segunda medida (e, em alguns casos, da primeira) ela não é uniforme.

Há, por um lado, quem, na linha da posição que acabamos de referir, defenda estarmos, pura e simplesmente, perante uma proibição *absoluta* de retroatividade, independentemente do seu grau, fazendo decorrer esta proibição (como ocorre no direito penal com o princípio *nullum tributum sine lege praevia*) do princípio da legalidade tributária⁵³. Neste sentido, o legislador fica obrigado a não aprovar leis fiscais retroativas em sentido próprio ou impróprio. Esta posição critica a exportação, para o domínio fiscal, da distinção entre retroatividade autêntica e inautêntica (retrospetividade), uma vez que o que releva, face aos princípios constitucionais, não seria o momento em que se produzem os efeitos 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, como medida preventiva, se exige 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.

Há, por outro lado, quem, como a Conselheira Lúcia Amaral, defenda que o TC, no Acórdão nº 128/09, não quis romper com o lastro anterior da sua jurisprudência, não pretendeu sustentar que, após a revisão de 1997, o nº 3 do artigo 103.º fosse, em si mesmo, portador de um sentido fixo, invariável e desligado das ponderações que os princípios da proporcionalidade e da proteção da confiança (estruturantes do Estado de direito) oferecem ao aplicador do Direito. O referido acórdão apenas pretendeu retirar consequências da consagração, em

⁵³ Invoca-se, nesse sentido, o recente manual de Jónatas Machado e Paulo Costa, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra, 2009, p. 60.

texto, da proibição da retroatividade, lendo nela um *signal forte de censura*, pelo menos, da retroatividade autêntica.

Para esta perspetiva, o TC, ao afirmar agora no Acórdão 399/10, à margem de qualquer leitura sistémica, que o nº 3 do artigo 103.º da CRP só proíbe a retroatividade autêntica, e pretender que seja ponderada *depois* se a “retroatividade” (imprópria, não proibida expressamente pelo artigo 103.º) lesa ou não os princípios do Estado de Direito, produz, pela primeira vez, uma cisão lógica e metodológica entre o princípio do nº 3 do artigo 103.º e os princípios do artigo 2.º que nenhuma regra de interpretação constitucional legítima. Acresce que é frágil a argumentação do acórdão quando apela sobretudo para elementos históricos de interpretação.

Por isso, no entender desta Conselheira, a questão em análise colocada exigiria ao TC a *ponderação*, à luz dos princípios que estruturam o Estado de direito e que dão corpo ao princípio da não retroatividade fiscal, *entre o “tipo” de retroatividade* existente nas medidas legislativas sob juízo e o fim relevantíssimo de interesse público que levou o legislador a adoptá-las.

Assim sendo, o aumento das taxas de IRS, com aplicação retroativa, ainda que imprópria e moderada operado pela Lei nº 12-A/2010 surge como desnecessário e, por isso, *excessivo*. Excessivo, não em função da escolha “aumento/não aumento das taxas”, mas em função da escolha aumento *retroativo/aumento não retroativo*, pois ficou por provar que ao legislador ordinário só restava, como *único* meio possível para os fins de relevante interesse público que se propunha alcançar, a via do aumento retroativo, constitucionalmente censurada.

Em sentido próximo se pronunciou igualmente o presidente do TC, Conselheiro Moura Ramos, para quem esta medida não passa o teste da necessidade, resultante da inexistência de medidas não retroativas viáveis de idêntica natureza. De facto, no presente caso, teria sido possível, obter, no quadro do

IRS, receita idêntica à prevista com as normas retroactivas com a elevação das respectivas taxas em 1% e 1,5% apenas a partir da entrada em vigor da lei. Isto implicaria a divisão do ano fiscal em dois períodos aplicando-se as novas taxas apenas no período subsequente à entrada em vigor da nova lei (adopção do método de partição *pro rata temporis*). Solução que, desde 1998, é, aliás, objecto de expressa consagração legal na Lei Geral Tributária (LGT, Lei nº 14/98)⁵⁴. A expressa consagração legal deste critério aplicativo impede que, contrariamente ao que faz o acórdão, as suas consequências sejam dadas por impraticáveis e impensáveis.

Do exposto parece ressaltar que o TC, no Acórdão n.º 399/10, optou por *uma posição pragmática* assente em elementos históricos e numa certa leitura da sua jurisprudência anterior, *tendo em mente as possíveis consequências financeiras que poderia resultar de outras interpretações*.

Pela nossa parte, somos favoráveis a uma solução *pro rata temporis* em todos os domínios. A ser afastada deveria sê-lo por razões jurídicas claras e não simples razões pragmáticas.

Na verdade, não cremos na impraticabilidade absoluta da solução, embora se reconheça a dificuldade da sua implantação a curto prazo. Simplesmente a LGT adoptou, desde há muito, esta solução e parece estranho que o Estado que, ao longo de uma década, nada fez para criar os mecanismos susceptíveis de a pôr em prática, beneficie agora do seu próprio incumprimento. Também não parece que tal solução seja aceitável numa das situações em análise e não na outra. A argumentação no sentido de uma solução diferenciadora não me parece absolutamente convincente.

Finalmente, a aplicação do novo escalão com a nova taxa de 45% desde o início de 2010 leva a situações de grande injus-

⁵⁴ O nº 2 do artigo 12º da LGT estabelece que “se o facto tributário for de formação sucessiva, a lei nova só se aplica ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor”, acolhendo assim a solução preconizada por Alberto Xavier.

tiça, como, por exemplo, a de aplicar a um trabalhador por conta de outrem (v.g., um informático muito especializado), sem outras fontes de rendimento, que tenha cessado o seu contrato em Junho de 2010, entrado posteriormente no desemprego e auferido, apesar disso, rendimentos em 2010 suficientes para ser sujeito a tributação. Não cremos que o facto de se tratar, até à data da cessação do contrato, de um trabalhador com um bom vencimento seja suficiente para justificar a aplicação retroativa da lei.

4. CONCLUSÕES

Nos tempos de grave crise económica e financeira em que vivemos, existe o perigo de os órgãos legislativos competentes em Portugal aprovarem medidas fiscais (e parafiscais) de duvidosa constitucionalidade, que brigariam com o princípio da segurança jurídica. Entramos em domínios de extrema sensibilidade política e jurídica, domínios estes em que não é tarefa fácil afirmar o princípio da separação de poderes entre quem governa democraticamente e quem tem a nobre função de controlar a constitucionalidade das medidas aprovadas.

Nos últimos anos, a carga tributária subiu de forma excessiva, pois subiram todos os tributos. Para pessoas físicas, a título de exemplo, a taxa marginal no último escalão (a partir de 80 mil euros) atingirá em 2013, com a taxa de solidariedade de 2,5% entretanto aprovada, os 50,5%, a que acresce uma sobretaxa de 4% (uma taxa proporcional aplicável a todos os escalões), a qual põe em causa a unicidade e progressividade da tributação do rendimento prevista na CRP. A isto acresce a subida da alíquota normal do IVA para 23% e o valor cada vez mais elevado dos impostos sobre o património, em virtude de uma reavaliação dos imóveis antigos. A subida do esforço fiscal é tal que aumenta a eva-

são e a fraude, diminui o rendimento disponível de forma drástica, mormente para os estratos mais desfavorecidos, a tal ponto que a receita tributária arrecadada em 2012 vai ficar muito aquém do previsto no Orçamento, como que a confirmar os efeitos da Curva de Laffer⁵⁵. Em nome da consolidação orçamental e do cumprimento do memorando de entendimento com a *troika* instalou-se uma política de austeridade que abafa o desenvolvimento económico e se arrisca a criar tensões políticas e sociais muito sérias.

Como nota Heleno Torres, num Estado de Direito Democrático, a segurança jurídica do sistema tributário “...é a máxima garantia contra qualquer crise decorrente de inseguranças, complexidades sistémicas, riscos, ‘estados de exceção’ ou arbítrios, com vistas a assegurar a certeza do direito, a estabilidade sistémica, a confiabilidade e a proteção dos direitos fundamentais na ordem constitucional.”⁵⁶

Ora, em Portugal, em tempos de crise económica, as alterações fiscais sucedem-se permanentemente num sentido de aumentos sucessivos da carga tributária em qualquer época do ano, pondo-se seriamente em causa a segurança jurídica e, em especial, a relação entre os princípios constitucionais da não retroatividade da lei tributária e da proteção da confiança legítima, como se vivêssemos em permanente “estado de emergência económica” (não declarado, nem previsto na CRP) que tudo legitimaria.

Esta questão não se tem colocado apenas no domínio tributário, tendo sido suscitada, igualmente, no tocante aos suces-

⁵⁵ Neste contexto, questiona-se mesmo a natureza confiscatória do nosso sistema fiscal e de alguns tributos em particular. Neste sentido veja-se Clotilde Celorico Palma, “Tributos e confisco – algumas reflexões”, em vias de publicação na Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, da FDL, IDEFF e António Carlos dos Santos, “O Acórdão n.º 353/2012 do Tribunal Constitucional - A prevalência da razão jurídica sobre a razão económica”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º 3, V., 2012.

⁵⁶ Heleno Taveira Torres, *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica – Metodologia da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário*, p. 175.

sivos cortes nos vencimentos dos funcionários públicos e dos pensionistas⁵⁷. Na realidade, não existe actualmente em Portugal um sentimento de proteção da confiança dos contribuintes, antes pelo contrário. Apesar de tudo, numa situação particularmente difícil, e ainda que com hesitações, o TC tem-se afirmado como o defensor, em última instância dos valores constitucionais.



REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- CANOTILHO, J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Coimbra: Almedina, 7ª ed. , 2003
- CANOTILHO, J. G. / MOREIRA, V., *Constituição da República Portuguesa Anotada*, vol. I, Coimbra: Almedina, 2007
- COSTA, J. M. Cardoso da, "O Enquadramento Constitucional do Direito dos Impostos em Portugal: A Jurisprudência do Tribunal Constitucional", in MIRANDA, J. (org.), *Perspetivas Constitucionais: Nos Vinte Anos da Constituição de 1976*, vol. II, Coimbra, 1997, pp. 397-428,
- FAUSTINO, Manuel, "Retroatividade, retrospectividade e alguma serenidade", in *Revista de Finanças Públicas e de Direito Fiscal*, n.º 3, Ano III, 2010
- FERREIRA, E. Paz, "Sistema Fiscal (artigo 103.º)", in in MIRANDA, Jorge / MEDEIROS, Rui , *Constituição Portuguesa Anotada*, tomo II, Coimbra Editora, 2006
- FONSECA, Rui Guerra da, "Sistema Fiscal (artigo 103.º)" in

⁵⁷ Sobre esta questão veja-se António Carlos dos Santos, "A nova para-fiscalidade: a tributação por via de cortes na despesa com remunerações de funcionários e de pensionistas", *Revista do Ministério Público*, 129, 2012, pp. 49-61.

Comentário à Constituição Portuguesa, II volume (coordenação de Paulo OTERO)

GOMES, Nuno Sá, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. II, Lisboa, 1996

GOUVEIA, J. Bacelar, "A Irretroatividade da Norma Fiscal na Constituição Portuguesa", *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 387, julho-setembro de 1997, pp. 51 e ss.

GUERREIRO, António Lima, *Lei Geral Tributária Anotada*, Lisboa, Rei dos Livros, 2001, p. 89-90.

JORGE, Pessoa, *Curso de Direito Fiscal*, Lisboa, 1962-1963

MACHADO, Jónatas /COSTA, Paulo Nogueira da, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra, 2009

NABAIS, J. Casalta, *Direito Fiscal*, 5ª ed., Coimbra: Almedina, 2010

NABAIS, J. Casalta, "Investir e Tributar no actual Sistema Fiscal Português", *O Memorando da Troika e as Empresas*, Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho, Colóquios, N.º5, Almedina, Julho 2012, p. 27 e ss.

PALMA, Clotilde Celorico, "As tributações autónomas vistas pelo Tribunal Constitucional – Comentário ao Acórdão n.º 310/2012, de 20 de Junho de 2012", em vias de publicação na *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, do IDEFF/FDL

PALMA, Clotilde Celorico, "Tributos e confisco – algumas reflexões", em vias de publicação na *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, do IDEFF/ FDL

SALAZAR, A. Oliveira, "Da não retroatividade das leis em matéria tributária", *Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra*, vol. IX, 1926, pp. 53-101

SANCHES, J. L. Saldanha, "Lei interpretativa e retroatividade em matéria fiscal", *Fiscalidade*, n.º 1, 2000

SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª edição, Coimbra: Coimbra Editora, 2007

SANTOS, António Carlos dos, "Retroactivity and Tax Legisla-

tion in Portugal: some considerations”, *Revista de Finanças Públicas e de Direito Fiscal*, n.º 4, ano III, pp. 223-244..

SANTOS, António Carlos dos, “*Sobre a ‘fraude carrossel’ em IVA: Nem tudo o que luz é ouro*”, *Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra:Almedina, 2008, p. 23-83.

SANTOS, António Carlos dos, “Cada cor seu paladar: Sobre a aplicação do princípio da irretroatividade às taxas e escalões de IRS (Comentário ao Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 399/2010, de 27 de Outubro, Processo n.º 523/10 e 524/20 – Plenário; Relatora: Conselheira Ana Guerra Martins)”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano III, n.º 4, Inverno, 2011, p. 287-302.

TORRES, Heleno Taveira, *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica – Metódica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário*, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011

XAVIER, Alberto, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1974

XAVIER, Alberto, "O problema da retroatividade das leis sobre imposto de renda", in DÓRIA, S. (coord.), *Textos Seleccionados de Direito Tributário*, São Paulo, 1983