

REVISTA DEFINANÇAS PÚBLICAS EDIREITO FISCAL

4

ANO III 01 11

**ARTIGOS, COMENTÁRIOS
DE JURISPRUDÊNCIA, RECENSÕES,
CRÓNICA DE ACTUALIDADE.
INVERNO**

NUNO CUNHA RODRIGUES

Reforma do Pacto de Estabilidade e Crescimento; Tratado de Lisboa; União Económica e Monetária

RUTE SARAIVA Desenvolvimento sustentado; Energia; PPP; Investigação; Inovação

JOÃO ASCENSO Bens Públicos; Externalidades positivas; Produção pública e privada de bens públicos

ANDRÉ VASCONCELOS

Justo valor, SNC; Revalorização, IRC

JOÃO RICARDO CATARINO

Finanças públicas; Sobrepeso do Estado; Redistribuição; Controlo das contas públicas; Codificação fiscal mundial

ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS

Retroactividade; Retrospectividade; Controlo da constitucionalidade; Princípio da confiança legítima

DANIEL TABORDA / ANTÓNIO

MARTINS Donativos empresariais; Benefícios fiscais; Terceiro sector

RICARDO DA PALMA BORGES / MIGUEL CORTEZ PIMENTEL

Imposto do Selo, Acções não cotadas; Transmissões gratuitas, Métodos de avaliação; Constitucionalidade, Princípio da igualdade; Capacidade contributiva

OLÍVIO MOTA AMADOR Quadro de Referência Estratégico Nacional; Fluxos Financeiros com a União Europeia; Política de Coesão

SIGRID J.C. HEMELS Tax incentive; Charity; Free movement of capital

CADA COR SEU PALADAR: SOBRE A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA IRRETROACTIVIDADE ÀS TAXAS E ESCALÕES DE IRS

COMENTÁRIO AO ACÓRDÃO DO TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
N.º 399/2010, DE 27 DE OUTUBRO, PROCESSO N.º S 523 E 524/10 – PLENÁRIO;
RELATORA: CONSELHEIRA ANA GUERRA MARTINS

*António Carlos dos Santos**

1. Em 2010, já depois da aprovação do Orçamento para 2011 e no contexto da apresentação de medidas adicionais de consolidação orçamental no quadro do programa de estabilidade e crescimento (PEC II), foram aprovadas por Lei duas importantes alterações ao 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 incide sobre os rendimentos auferidos durante o ano de 2010, incluindo os que tenham sido percebidos em momento anterior ao da entrada em vigor da lei¹.

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

* Professor da UAL. Membro do IDEFF, do Conselho Científico da RFPDF e do Gabinete de Estudos da OTOC.

¹ Cfr. a norma constante do n.º 1 do art. 68.º do CIRS, na redacção que lhe foi dada pelo art. 1.º da Lei n.º 11/2010, de 15 de Junho, conjugada com o disposto nos arts 2.º e 3.º da mesma Lei. Esta taxa irá aplicar-se aos rendimentos obtidos entre os anos de 2010 e 2013, inclusive. 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%.

da medida, ao fazer repercutir nos contribuintes um aumento de carga fiscal correspondente a 7 meses deste ano². Tudo se passaria como se as novas taxas fossem aplicadas a partir de 1 de Junho de 2010. A possibilidade de 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 Tribunal Constitucional (TC) a apreciação sucessiva e a declaração, com força obrigatória geral, da eventual inconstitucionalidade das novas normas³. Em ambos os casos poderíamos estar perante normas fiscais agravadoras de natureza retroactiva, existindo fundadas dúvidas sobre a sua inconstitucionalidade material, por possível violação do princípio da proibição de retroactividade da lei fiscal (agravadora) expressamente previsto, desde a revisão constitucional de 1997, no n.º 3

² Cfr. o mesmo n.º 1 do art. 68.º do CIRS, na redacção que lhe foi dada pelo art. 1.º da Lei n.º 12-A/2010, de 30 de Junho, quando conjugada com o disposto no n.º 1 do art. 20.º da mesma Lei. O aumento introduzido nas taxas dos diversos escalões corresponde a 7/12 do aumento pretendido de 1% até ao 3.º escalão, e de 1,5% a partir do 4.º escalaõ. Com estas alterações a tabela das taxas gerais ora em vigor ficou assim estabelecida:

Rendimento Colectável (em euros)	Taxas (em percentagem)	
	Normal (A)	Média (B)
Até 4 793	11,08	11,080
De mais de 4 793 até 7 250	13,58	11,927
De mais de 7 250 até 17 979	24,08	19,179
De mais de 17 979 até 41 349	34,88	28,053
De mais de 41 349 até 59 926	37,38	30,944
De mais de 59 926 até 64 623	40,88	31,667
De mais de 64 623 até 150 000	42,88	38,049
Superior a 150 000	45,88	-----

³ 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.

do artigo 103.º da Constituição (CRP)⁴ e dos princípios constitucionais da legalidade fiscal, constante do n.º 1 do artigo 103.º e da protecção da confiança, ínsito no princípio do Estado de Direito, consagrado no artigo 2.º da Constituição.

2. Há, em teoria, três posições possíveis quanto ao sentido da proibição constitucional da retroactividade da lei fiscal entrada em vigor em meados de um determinado ano (ano N):

- a) O IRS é um imposto periódico, 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 retroactividade mesmo que a lei se aplicasse a partir de 1 de Janeiro do ano N, podendo, contudo, haver retrospectividade⁵;
- b) A alteração da taxa de imposto só pode ser aplicável aos rendimentos do ano seguinte, uma vez que a taxa de imposto deveria ser definida no momento inicial do ano fiscal e, por isso, no dia 1 de Janeiro do ano N+1⁶;
- c) A aplicação da nova taxa com base no princípio *pro rata temporis*, isto é, apenas aos rendimentos auferidos após a sua entrada em vigor⁷. 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.

⁴ Artigo 103.º, n.º 3 da CRP: “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”.

⁵ Posição defendida, entre outros, por NABAIS, J. Casalta, *Direito Fiscal*, 5.ª ed., Coimbra: Almedina, 2009, p.147 e, mais recentemente, por FAUSTINO, Manuel, “Retroactividade, retrospectividade e alguma serenidade”, in *Revista de Finanças Públicas e de Direito Fiscal*, n.º 3, Ano III, 2010, pp. 183-208.

⁶ Cfr, entre outros, FERREIRA, E. Paz, in MIRANDA, Jorge e MEDEIROS, Rui (org.), *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Tomo II, Coimbra, 2006, p. 223.

⁷ Vide, por exemplo, GOMES, Nuno Sá, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. II, Lisboa, DGCI, 1997, p. 417 a 420, na esteira de XAVIER, A., *Manual de Direito Fiscal*, vol. I, Lisboa, 1974, p. 190 e ss. e JORGE, P., *Curso de Direito Fiscal*, Lisboa (polic.), 1964, p. 131.

O acórdão do TC tomou posição, de forma previsível, a favor da não constitucionalidade de ambas as alterações⁸. Houve, no entanto, vários votos de vencido com fundamentações muito divergentes que importa aqui considerar.

	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 constitucional A medida é meramente retrospectiva, mas de modo não intolerável, não violando o princípio da confiança legítima dos cidadãos	Não constitucional A medida é meramente retrospectiva, mas de modo não intolerável, não violando o princípio da confiança legítima dos cidadãos
Conselheiros	Não constitucional	Inconstitucional
Lúcia Amaral	O escalão tem, por definição, natureza anual e a medida está de acordo com o princípio da progressividade	A norma é retroactiva em sentido impróprio, mas não passa o teste da necessidade
Rui Moura Ramos	A norma é retroactiva em sentido impróprio, mas não é desproporcional nem fere o princípio da confiança legítima	A medida não era necessária pois existem alternativas desprovidas de retroactividade aptas a obter a mesma receita
Conselheiros	Inconstitucional	Inconstitucional
José Soeiro	A retroactividade é objecto de proibição absoluta. A nova lei deve aplicar-se a partir de 1.1.2011	A nova lei deve aplicar-se a partir de 1.7.2010 (<i>pro rata temporis</i>)
João Cura Mariano	Aplica-se a partir de 1.1.2011 (funda-se em proibição absoluta decorrente do princípio da legalidade)	Aplica-se 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 da Conselheira Lúcia Amaral	Aparentemente só a partir de 1.1.2011, com base em argumentação idêntica à da Conselheira Lúcia Amaral

⁸ Vide, a propósito da previsibilidade, o meu artigo “Retroactivity and Tax Legislation in Portugal: some considerations”, publicado neste mesmo número (n.º 4) da RFPDF.

3. Eis, em síntese, a argumentação expendida pelo acórdão:

a) Antes da revisão de 1997, que introduziu o artigo 103.º, n.º 3, CRP, o TC pronunciou-se em diversas ocasiões no sentido de a CRP não conter uma proibição radical de impostos retroactivos⁹. O princípio da não retroactividade da lei fiscal desfavorável decorria do princípio da protecção de confiança e da ideia de Estado de Direito (art. 2.º da CRP), pelo que a criação de impostos retroactivos seria constitucionalmente vedada apenas quando essa retroactividade fosse *arbitrária e opressiva* e violasse de forma *intolerável* a segurança jurídica e a confiança que as pessoas têm obrigações (e também o direito) de depositar na ordem jurídica que as rege;

b) Após aquela revisão, a jurisprudência do TC não podia deixar de ter em conta a expressa contemplação do princípio da não retroactividade da lei fiscal¹⁰. No entanto, seguindo antiga doutrina defendida por Alberto Xavier e por Sá Gomes, o TC vem aceitar a distinção entre retroactividade própria ou autêntica e retrospectividade (ou retroactividade 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 retroactividade, 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 nas intervenções de deputados do PS, do PSD e do PCP¹¹) para concluir, por um lado, que o legislador ape-

⁹ Cfr. Acórdãos n.º 11/83, n.º 66/84 e n.º 141/85. Esta doutrina vinha já da Comissão Constitucional: «A retroactividade 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).

¹⁰ 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.

¹¹ 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.

nas pretendeu proibir a retroactividade 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-1.

d) No caso em análise não haveria retroactividade autêntica, pois nenhum dos dispositivos em questão pretende aplicar-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 *per se* (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, decorrente do princípio do Estado de Direito, da protecção 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 legítima, pelo que não é possível formular um juízo de constitucionalidade 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 (LGT) aponta para uma solução *pro rata temporis*. Mas desvaloriza tal solução quanto a ambas as 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”¹². De resto, acrescenta, 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 lei¹³.

4. Posição eclética têm os Conselheiros Lúcia Amaral e Rui Moura Ramos, para quem a nova taxa de 45% escaparia à declaração de inconstitucionalidade, o mesmo não acontecendo com a redefinição dos escalões. Para a primeira, o que é relevante quanto à taxa dos 45% seria a natureza inevitavelmente anual do escalão em relação com o princípio da progressividade inerente ao IRS. “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 o segundo, desenvolvendo a mesma linha de argumentação, a solução *pro rata tem-*

¹² Cfr. a intervenção do Ministro in DAR I Série – n.º 64, de 4 de Junho de 2010, p. 55.

¹³ Dois argumentos são avançados: o primeiro foi o de que esta “não [seria] uma verdadeira retroactividade, porque o rendimento colectável é um rendimento anual”. O segundo foi no sentido de que a cláusula de não retroactividade 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).

poris 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, 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 imposto¹⁴. Assim sendo, só duas soluções seriam possíveis: a da diliação temporal *in futurum* (a partir de 1.1.2011) e a da aplicação retroactiva (retroactividade imprópria) da lei a 1.1.2010. Para este Conselheiro, a retrospectividade seria, neste caso, constitucionalmente tolerável por responder positivamente ao teste da justificação pública e não ferir os princípios da confiança legítima e da proporcionalidade. A criação do novo escalão, prevista no Plano de Estabilidade e Crescimento, insere-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 vislumbrariam medidas alternativas dentro do mesmo tipo de medida fiscal e que a medida não seria imprevisível para os 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 excedem 150.000 euros.

5. Vejamos 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 retroactividade 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 pondera-

¹⁴ Ou seja: especificamente em matéria de escalões (que, na lógica do IRS, respeitariam ao rendimento colectável anual englobado) não seria possível dividir o ano. Assim, no quadro legal em vigor, as alterações relativas aos escalões vigorariam necessariamente para todo o ano.

ções 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 irretroactividade sobretudo no princípio da legalidade, aproximando-se da forma como este princípio é visto no direito penal. Como refere, no seu voto de vencido, o Conselheiro Cura Mariano, “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 de uma posição ultra-garantista que não tem comparação em Estados desenvolvidos que são reconhecidos como verdadeiros Estados de direito democrático. Os seus fundamentos parecem-nos pouco conformes com a filosofia subjacente à CRP, nomeadamente a forma como esta define os limites e os limites aos limites dos direitos de liberdade (art. 18.º da CRP).

6. Quanto à argumentação em favor da inconstitucionalidade da segunda medida (e, em alguns casos, da primeira) ela não é uniforme.

Por um lado, como vimos anteriormente, há quem defenda estarmos, pura e simplesmente, perante uma proibição *absoluta* de retroactividade, 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 tributária¹⁵. Neste sentido, o legislador ficaria obrigado a não aprovar leis fiscais retroactivas em sentido próprio ou impróprio. Esta posição critica a exportação, para o domínio fiscal, da distinção entre retroactividade autêntica e inautêntica (retrospectividade), 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 acto que determina o pagamento desse imposto. É esse acto 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

¹⁵ Invoca-se, nesse sentido, o recente manual de MACHADO, Jónatas/COSTA, Paulo Nogueira da, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra, 2009, p. 60.

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.

7. Por outro lado, quanto à mesma questão, há quem, como a Conselheira Lúcia Amaral, defende que o TC, no Acórdão n.º 128/09, não quis romper com o lastro anterior da sua jurisprudência, não pretendeu sustentar que, após a revisão de 1997, o n.º 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 protecção da confiança (estruturantes do Estado de direito) oferecem ao aplicador do Direito. O referido acórdão apenas pretendeu retirar consequências da consagração, em texto, da proibição da retroactividade, lendo nela um *sinal forte de censura*, pelo menos, da retroactividade autêntica.

Para esta perspectiva, o TC, ao afirmar agora no Acórdão 399/10, à margem de qualquer leitura sistémica, que o n.º 3 do artigo 103.º da CRP só proíbe a retroactividade autêntica, e pretender que seja ponderada *depois* se a “retroactividade” (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 n.º 3 do artigo 103.º e os princípios do artigo 2.º que nenhuma regra de interpretação constitucional legitima. 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 exigiria ao TC, à luz dos princípios que estruturam o Estado de direito e que dão corpo ao princípio da não retroactividade fiscal, a *ponderação entre o “tipo” de retroactividade* 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 nos escalões de IRS, com aplicação retroactiva, ainda que imprópria e moderada, operado pela Lei n.º 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 *retroactivo/aumento não retroactivo*, 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 retroactivo, 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 retroactivas 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 na LGT¹⁶. A expressa consagração legal deste critério aplicativo impede que, contrariamente ao que faz o acórdão, as suas consequências sejam dadas por impraticáveis e impensáveis.

7. Que concluir? Tudo o que foi dito mostra a extrema sensibilidade política da questão jurídica em análise que, de preferência, deveria ter sido resolvida por meio de um regime transitório.

A evolução da doutrina revela esta sensibilidade do tema. Antes da Constituição de 1976, a defesa da não retroactividade da lei fiscal tinha sido afirmada por SALAZAR¹⁷. A doutrina tradicional orientava-se, porém, no sentido de não haver regras especiais de Direito Tributário, aplicando-se, deste modo, as regras gerais do Código Civil, com as adaptações necessárias. No entanto, A. XAVIER derivava já o princípio da não retroactividade 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 a questão para o plano constitucional. O momento em que ocorreu o facto tributário (constitutivo ou impeditivo)

¹⁶ O n.º 2 do artigo 12.º 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.

¹⁷ Cfr. SALAZAR, A. O., “Da não retroactividade das leis em matéria tributária”, *Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra*, 1926, p. 53 e ss.

é o momento relevante para fixar a norma temporalmente aplicável¹⁸. O mesmo autor distingua três graus de retroactividade, segundo a gravidade da mesma¹⁹. Punha-se então a questão de saber quando se verificava o facto gerador de imposto no caso dos impostos periódicos, como os impostos sobre o rendimento. No início do período tributário? No final desse mesmo período? Ou, sendo o rendimento um facto complexo de formação sucessiva, deveria aplicar-se a lei antiga aos rendimentos gerados até à data da entrada em vigor da lei nova e esta apenas a partir deste momento (*divisão pro rata temporis*)?²⁰

A CRP de 1976 não consagrou expressamente o princípio da não retroactividade das leis tributárias. Isso não significa que não houvesse já na versão originária da CRP normas proibitivas de retroactividade que se projectavam no campo fiscal²¹. Para além disso, a proibição da retroactividade (incluindo da retrospectividade) da lei fiscal também poderia decorrer de princípios constitucionais, positivamente plasmados, tais como os princípios da segurança jurídica e da confiança legítima 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 irretroactividade da lei fiscal, embora partindo de fun-

¹⁸ XAVIER, A., *Manual de Direito Fiscal*, op. cit., p. 190 e ss. Cfr. também JORGE, Pessoa, *Curso*, op. cit., p. 131, que, no entanto, ao contrário de XAVIER, aceitava a retroactividade que fosse em benefício do contribuinte.

¹⁹ A mais grave, a retroactividade de 1.º 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 retroactividade 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 retroactividade 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. A doutrina fiscal portuguesa, ainda hoje, não costuma usar expressamente o termo retrospectividade por oposição a retroactividade. No entanto, pode dizer-se que a retroactividade de 1.º grau é a retroactividade total ou autêntica, enquanto a retroactividade de 2.º e de 3.º grau, a retroactividade parcial ou inautêntica, corresponde ao termo retrospectividade.

²⁰ Esta era a solução defendida por XAVIER e PESSOA JORGE. Contra, CARDOSO DA COSTA (p. 242) que defendia a segunda solução, também acolhida pelo Supremo Tribunal Administrativo.

²¹ Vide os artigos 29.º e 18/3 da CRP, respectivamente, quanto à proibição da retroactividade das leis penais e das leis restritivas de direitos.

damentações distintas (princípio da legalidade fiscal, princípio da igualdade contributiva, proibição de leis restritivas), enquanto outra negava especificidade ao problema²². No entanto, o Tribunal Constitucional (TC) entendeu que a CRP não consagrava expressamente um princípio de irretroactividade da lei fiscal nem que tal princípio decorria automaticamente do princípio da legalidade ou da protecção da confiança legítima. Deste modo, o TC admitia a constitucionalidade de impostos retroactivos, excepto quando a retroactividade fosse intolerável e afectasse de forma inadmissível e arbitrária direitos e expectativas legitimamente fundadas dos contribuintes.²³

A revisão constitucional de 1997 introduziu, no artigo 103.º, n.º 3, expressamente o princípio da proibição da criação de impostos retroactivos. Mas de novo não houve unanimidade quanto à oportunidade e ao alcance desta introdução²⁴.

²² Assim, por exemplo, MIRANDA, J. – in “Retroactividade da lei criadora de impostos – anotação”, *O Direito*, 106/119 (1974-1087), p. 357 e ss. – defendia que a proibição da retroactividade fiscal decorria da proibição constitucional de normas que restringiam direitos, liberdades e garantias. Já CORTE-REAL, C. Pamplona, *Curso de Direito Fiscal*, (I Volume), Lisboa, 1982, p. 125 e ss. era de opinião que no essencial, seriam de aplicar à lei fiscal os princípios gerais de direito decorrentes do Código Civil.

²³ 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 retroactividade em matéria fiscal”, in *Fiscalidade*, n.º 1, 2000, p. 77 e *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª edição, Coimbra, 2007, p. 188), esta posição, que traduzia a procura de um critério material para definir os limites da retroactividade baseado nos efeitos lesivos da lei retroactiva nas expectativas dos agentes económicos, era a posição mais correcta. A posição do TC aproximava-se assim da jurisprudência do BVerG alemão.

²⁴ Vide o n.º 3 do artigo 103 da CRP reafirmado pelo artigo 12.º da LGT. Sobre o tema MIRANDA, J./MEDEIROS, Rui, *Constituição Portuguesa Anotada*, tomo II, Coimbra Editora, 2006, p. 222. A introdução do princípio da não retroactividade na CRP (dirigido, em primeira linha, ao legislador) foi objecto de importantes críticas por alguns sectores da doutrina que afirmaram que com essa política Portugal se afastava da lei dos países em cuja tradição jurídica se incluía para se aproximar de países como o Brasil ou o México onde o Estado de direito não estaria suficientemente consolidado. É o caso de COSTA, Cardoso da, “O enquadramento constitucional do direito dos impostos em Portugal: a jurisprudência do Tribunal Constitucional”, in *Perspectivas constitucionais nos 20 anos da Constituição portuguesa*, Coimbra, 1997, p. 419 e ss., SANCHES, Saldanha,

Aqui chegados, que dizer deste princípio hoje?

Pela minha parte, como já publicamente defendi em várias intervenções, sou favorável a uma solução *pro rata temporis* em todos os domínios. Não creio na impraticabilidade absoluta desta solução, quer na sua impraticabilidade administrativa ou informática, quer na sua impraticabilidade jurídica no que respeita aos escalões e às taxas, embora reconheça a dificuldade da sua implantação a muito curto prazo, dificuldade tanto maior quanto o legislador efectuou (de forma muito inusitada e com abuso do princípio da autoreversibilidade das leis) sucessivas alterações ao CIRS ao longo do mesmo ano²⁵. Recordo, aliás, que a questão foi ponderada aquando da aprovação desta solução no quadro da LGT, sem que tivesse suscitado qualquer resistência. O que será, sim, estranho, é que o mesmo Estado que, ao longo de uma década, nada fez para criar os instrumentos necessários para pôr em prática o princípio *pro rata temporis*, venha agora beneficiar do seu próprio incumprimento.

Manual de Direito Fiscal, p. 189 e ss., GUERREIRO, António, *Lei Geral Tributária Anotada*, Lisboa: Rei dos Livros, 2000, p. 89-90 e NABAIS, Casalta, *Direito Fiscal*, 5.^a ed., Coimbra: Almedina, 2009, p. 146-147. Outros sectores, porém, aplaudiram a medida, invocando o exemplo das Constituições sueca e grega, vendo nela precisamente um reforço do Estado de direito (assim, GOUVEIA; Jorge Bacelar, “a proibição da retroactividade da norma fiscal na Constituição Portuguesa”, in CAMPOS, D. L. et alii, *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Lisboa, 1999, p. 33 e ss.).

²⁵ A argumentação no sentido de uma solução diferenciadora que conduza à aceitabilidade da retroactividade num caso (o da alteração aos escalões) e não no outro (o da criação da taxa dos 45%) não me parece convincente. As duas questões deverão receber a mesma resposta. Note-se que a aplicação do novo escalão com a nova taxa de 45% (depois, 45,88%) desde o início de 2010 pode levar a situações de grande injustiça, como, por exemplo, a de a 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 creio que o facto de se tratar, até à data da cessação do contrato, de um trabalhador com um rendimento porventura elevado seja suficiente para justificar neste caso a aplicação retroactiva da lei. Reconheço que tratar de forma idêntica todos os casos por aplicação do princípio *pro rata temporis* poderá ser complexo (e até eventualmente originar algumas situações de arbitragem fiscal), mas ter em conta, na alteração dos escalões, a consideração reparada de custos não é impossível.

Esta discussão deve continuar a situar-se, antes de tudo, no plano constitucional. A CRP não proíbe a retroactividade de toda e qualquer lei, embora em geral, a aceitação de leis retroactivas deva ser ponderada em articulação com o princípio da segurança jurídica e, consequentemente, com o princípio da confiança legítima. A CRP, porém, consagra expressamente a proibição da retroactividade em matérias mais sensíveis como sejam a matéria penal (art. 29.º), a esfera dos direitos de liberdade (art. 18.º, n.º 3) e, desde 1997, o domínio dos impostos (art. 103.º, n.º 3).

Esta última 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 art. 17.º da CRP, um direito fundamental (mais concretamente, uma garantia) de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias. A sua inserção sistemática no título relativo ao *sistema financeiro e fiscal* explica-se por dizer respeito a uma garantia protectora de um dos poucos deveres constitucionalmente consagrados, visando a protecção dos cidadãos contra impostos que não sejam criados em conformidade com os princípios constitucionais, desde logo impostos que ponham em causa o princípio do Estado de direito e seus corolários. A proibição da retroactividade dos impostos não assume, pois, carácter absoluto, sendo tal proibição menos intensa que a constante em matéria penal, mas é certamente mais intensa que a normal proibição da retroactividade decorrente da lei civil. Numa palavra: como direito análogo que é, ela deve ser aferida tendo em conta o disposto no regime dos direitos de liberdade, ou seja, neste caso, o disposto no art. 18.º da CRP. É neste quadro que deverá ser ponderada a distinção entre retroactividade e retrospectividade.

A norma de proibição constitucional da retroactividade dos impostos não fica perfeita com a proclamação do princípio no art. 103.º, n.º 3 da CRP. A exemplo de muitos direitos de liberdade (e não apenas de direitos sociais), ela completa-se com regimes previstos em legislação infraconstitucional. No caso presente, ela ganha corpo com o disposto no art. 12.º, n.º 3 da LGT que implica, como é sabido, o recurso a uma solução *pro rata temporis*, isto é, uma solução que excepcionalmente afasta o princípio da anualidade dos impostos.

Do exposto parece ressaltar que o TC, no acórdão n.º 399/10, optou, como era previsível, por uma posição pragmática assente em elemen-

tos históricos e numa certa leitura da sua jurisprudência anterior, tendo em mente a justificação pública das medidas e as possíveis consequências administrativas e financeiras que poderiam resultar de outras interpretações.

É uma solução excepcional que não deveria constituir precedente para casos futuros.