

CADERNOS DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

Artigos

03 | Algumas sugestões relativas ao contencioso das taxas

Jorge Lopes de Sousa

**11 | Alguns reflexos jurídicos da análise prática
e jurídico-financeira dos tributos comutativos**

Mariana Coelho

Rafael Ribeiro

José Miguel Carmona

**22 | (Ir)retroatividade fiscal e leis interpretativas
– problemática e reflexões**

Ricardo Seabra Moura

Hugo Pinheiro Ferreira

**33 | Necessidade urgente de um regime geral do financiamento
do sector das infra-estruturas rodoviárias**

Suzana Tavares da Silva

**42 | Informação de Jurisprudência
Janeiro/Março de 2017**

António Fontoura de Oliveira

Dulce Neto

Jorge Lopes de Sousa

Paula Cadilhe

Tânia Carvalhais Pereira

(Ir)retroatividade fiscal e leis interpretativas – problemática e reflexões (*)

1. Princípio da proibição da retroatividade da lei fiscal e sua interligação com outros princípios constitucionais

O direito fiscal enquanto ramo de Direito é visto como um ramo de intromissão marcado pela ablação da propriedade privada⁽¹⁾. Face a esta característica, a segurança jurídica apresenta um carácter fundamental, atribuindo aos cidadãos a confiança que permite a planificação da defesa dos seus interesses em conformidade com as normas jurídicas em vigor⁽²⁾. Com efeito, o princípio da segurança jurídica tem aplicabilidade direta perante a Autoridade Tributária, devendo esta, no exercício dos seus poderes, respeitar este parâmetro constitucionalmente definido⁽³⁾. Enquanto verdadeiro corolário do princípio da segurança jurídica ínsito no princípio basilar do Estado de Direito democrático, vigora no ordenamento jurídico-tributário português o princípio da proibição de aplicação retroativa da lei fiscal⁽⁴⁾. Daí que, apesar da sua pre-

sença na Lei Geral Tributária⁽⁵⁾, o princípio tenha assento constitucional no art. 103.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa (CRP)⁽⁶⁾.

2. Retroatividade e retrospectividade

Considerando a retroatividade das normas fiscais e a sua potencial inconstitucionalidade, a doutrina tem destacado, *grosso modo*, três tipos de situações que, em termos sintéticos, podem ser distinguidas nos termos que se seguem.

2.1. Primeiro grau de retroatividade (comumente designado por retroatividade perfeita, própria ou autêntica)

Estamos perante uma retroatividade de primeiro grau quando o facto tributário já se verificou por inteiro e os seus efeitos já se produziram totalmente ao abrigo da lei antiga. Considerado o grau de retroatividade mais gravoso, é o único que o Tribunal Constitucional entende que se encontra no âmbito do art. 103.º, n.º 3, da CRP. Como bem nota

dica e da proteção da confiança, mas também da legalidade e da igualdade tributária. *Vd.* JÓNATAS E. M. MACHADO e PAULO NOGUEIRA DA COSTA, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009, pp. 59 e segs.

⁽⁵⁾ O princípio tem presença no art. 12.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (LGT) que determina de forma expressa que “[a]s normas tributárias aplicam-se aos factos posteriores à sua entrada em vigor, não podendo ser criados quaisquer impostos retroactivos”.

⁽⁶⁾ É importante notar que o princípio da retroatividade apenas obteve suporte constitucional autónomo com a Revisão Constitucional de 1997, sendo que até então a sua concretização era tradicionalmente reconduzida aos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança ínsitos na ideia de Estado de Direito democrático. *Vd.* JORGE MIRANDA e RUI MEDEIROS, *Constituição Portuguesa Anotada – Tomo II*, 2.ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2006, p. 221.

o Tribunal Constitucional, “[...] A Constituição proíbiu expressamente o recurso, por parte do legislador, à retroatividade forte, sempre que a medida legislativa que a ela recorre implicar intervenções gravosas na liberdade e (ou) no património das pessoas, assim sucedendo quando estejam em causa restrições a direitos, liberdades e garantias (artigo 18.º, n.º 3), a definição de comportamentos criminalmente puníveis (artigo 29.º, n.º 1), ou a criação de impostos ou definição dos seus elementos essenciais (artigo 103.º, n.º 3)”⁽⁷⁾.

2.2. Segundo grau de retroatividade (imperfeita, imprópria ou inautêntica)

Este grau de retroatividade verifica-se nos casos em que o facto tributário ocorreu totalmente ao abrigo da lei antiga, mas os seus efeitos, como a liquidação e o pagamento, ocorrem ao abrigo da lei nova. Estão assim em causa impostos cujo facto tributário é de formação sucessiva como sucede quando a lei é aprovada até ao final do ano a que corresponde o imposto⁽⁸⁾.

Relativamente a este segundo grau de retroatividade, o Tribunal Constitucional tem vindo a avaliar, casuisticamente, a constitucionalidade da lei nova. Não obstante, é importante denotar que uma parte bastante significativa da doutrina considera que este grau de retroatividade, à semelhança da retroatividade autêntica, se encontra incluído no art. 103.º, n.º 3, da CRP⁽⁹⁾.

2.3. Retrospectividade

Na retrospectividade o facto tributável verificou-se ao abrigo da lei antiga, prolongando-se, todavia, para o domínio da lei nova. Ou seja, a lei nova aplica-se aos efeitos futuros dos atos ocorridos em momento anterior ao início da sua vigência.

⁽⁷⁾ *Vd.* Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 575/2014.

⁽⁸⁾ Neste âmbito, *vd.* Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 399/2010. Este e os restantes Acórdãos do Tribunal Constitucional referenciados no texto estão disponíveis em www.tri-bunalconstitucional.pt.

⁽⁹⁾ *Vd.*, a título de exemplo, JORGE MIRANDA e RUI MEDEIROS, *Constituição Portuguesa Anotada – Tomo II*, cit., p. 223; e JÓNATAS E. M. MACHADO e PAULO NOGUEIRA DA COSTA, *Curso de Direito Tributário*, cit., p. 60.

No caso dos impostos periódicos, por exemplo, por estarmos perante um facto tributário de formação sucessiva, a sua tributação ocorrerá no final do período de tributação, momento em que estará completo⁽¹⁰⁾. Isto não sucederá no caso dos impostos de obrigação única, uma vez que estamos perante factos tributários de formação instantânea. Assim, facilmente se perceberá a importância desta distinção para efeitos de aplicação da lei fiscal no tempo e para avaliação do seu potencial carácter retroativo.

Por outro lado, ainda que o Tribunal Constitucional inclua apenas a retroatividade de primeiro grau no art. 103.º, n.º 3, da CRP, isso não significa que a retroatividade de segundo grau e a retrospectividade não possam suscitar questões de inconstitucionalidade por violação dos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança, decorrentes do princípio do Estado de Direito (art. 2.º da CRP). Desta forma, tem o Tribunal Constitucional entendido que, nestes casos, para que haja lugar à tutela jurídico-constitucional da confiança dos contribuintes é necessário que se cumpram quatro requisitos [os quais provêm de um desdobramento do princípio da tutela das expectativas e do princípio da proporcionalidade⁽¹¹⁾]:

i. O Estado tenha encetado comportamentos capazes de gerar nos privados expectativas de continuidade;

ii. Essas expectativas devem ser legítimas, justificadas e fundadas em boas razões;

iii. Devem os privados ter feito planos de vida tendo em conta a perspectiva de continuidade do “comportamento estadual”; e

iv. Não ocorram razões de interesse público que justifiquem, em ponderação, a não continuidade

⁽¹⁰⁾ Como bem refere MANUEL FAUSTINO relativamente ao caso do IRS, “só no final do período de tributação se pode com certeza afirmar o que e quanto está sujeito a tributação”. *Vd.* MANUEL FAUSTINO, “Retroactividade, retrospectividade e alguma serenidade”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 3, n.º 3, 2010, p. 203.

⁽¹¹⁾ *Vd.*, a título de exemplo, os Acórdãos n.ºs 128/2009, 188/2009, 187/2013, e 862/2013.

(*) As opiniões expostas no presente artigo são emitidas a título individual.

⁽¹⁾ SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2014, p. 291.

⁽²⁾ CARLOS JOSÉ BATALHÃO, *Noções Fundamentais de Direito*, Porto, Porto Editora, p. 191. Sobre o princípio da segurança jurídica, *vd.* também NUNO SÁ GOMES, “O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 371, 1993, pp. 141 e segs.

⁽³⁾ JOSÉ CASALTA NABais, *Direito Fiscal*, 7.ª ed., Coimbra, Almedina, 2013, p. 150.

⁽⁴⁾ Neste sentido, *vd.* PEDRO SOARES MARTÍNEZ, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 1990, p. 146. Alguns Autores consideram que o princípio da proibição de aplicação retroativa da lei fiscal decorre do princípio da legalidade tributária. Neste sentido, *vd.*, a título de exemplo, NUNO SÁ GOMES, *Manual de Direito Fiscal*, vol. II, Lisboa, p. 432; ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 1981, p. 130. Outros conciliam as duas posições, baseando-se não só nos princípios da segurança jurí-