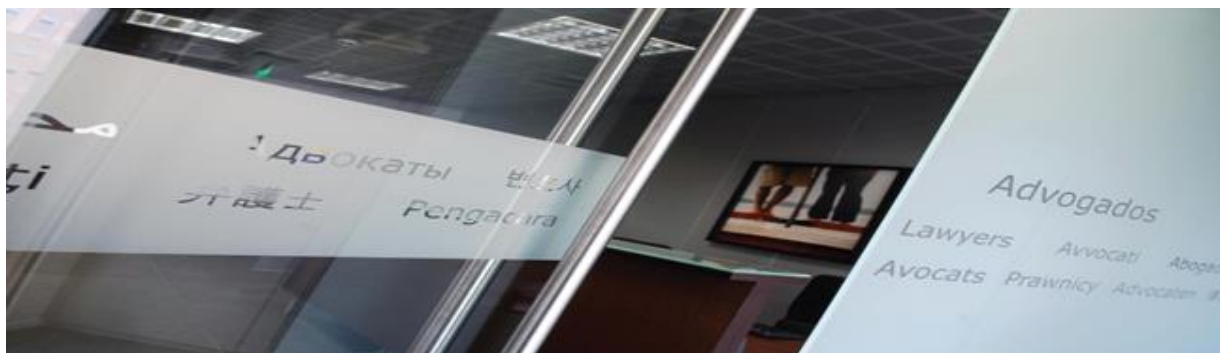




CARLOS PINTO DE ABREU
E ASSOCIADOS
SOCIÉDAD DE ADVOGADOS

Retroactividade e Retrospectividade da Lei Tributária



Introdução

O Direito Fiscal é uma das áreas do direito que envolve mais intromissão por parte do Estado na esfera jurídica do cidadão, mormente no que ao direito de propriedade diz respeito. O que nas mais das vezes está em causa é a prática coactiva de actos ablativos pelo Estado, que, actuando com *ius imperii*, subtrai unilateralmente parte do património dos cidadãos.

É neste quadro que os valores da justiça e, sobretudo, neste caso, o da segurança jurídica e o princípio da legalidade tributária (artigos 2.º, 103.º, n.ºs 2 e 3 e 165.º, n.º 1, al. i), da CRP) encontram o seu fundamento histórico-jurídico: a garantia do direito fundamental de propriedade do Cidadão perante a agressão do Estado quando impõe o pagamento do imposto *lato sensu*.

A segurança jurídica, no âmbito tributário, «*traduz-se pela certeza ou previsibilidade das obrigações tributárias que o contribuinte terá (ou não) que suportar, mediante um conhecimento antecipado fornecido pelo legislador*», desde

logo «*sendo-lhe garantido que a atuação dos poderes públicos não se faça além da lei*» «*ou, o que seria pior, sem lei*»¹.

Assim, o princípio da legalidade tributária assume uma dupla dimensão garantística: por um lado, enquanto reserva de lei formal e material em matéria de impostos, assegura a criação e definição dos elementos essenciais dos tributos depende de intervenção legislativa; por outro lado, enquanto limite à actuação administrativa, impede que a Administração Fiscal possa inovar irrestritamente na ordem jurídica tributária.

Neste sentido, a legalidade tributária não se limita a uma exigência formal de competência, mas afirma-se como uma verdadeira garantia substancial dos contribuintes no âmbito do Estado de Direito.

A retroactividade e a retrospectividade

Alberto Xavier distingue três graus de retroactividade: a retroactividade perfeita, forte, autêntica ou própria, que tem lugar quando uma nova lei nova se aplica a factos, relações jurídicas ou situações que já foram consolidados e encerrados sob a égide da lei anterior; a retroactividade imperfeita, fraca, inautêntica ou imprópria, ocorre quando uma nova lei se aplica a factos passados cujos efeitos perduram no presente, não se aplicando a situações totalmente esgotadas.

Na retroactividade de 3.º grau, os factos não se produziram plenamente na vigência da lei anterior, prolongando a sua produção já no domínio da lei nova.

Esta classificação não é actualmente totalmente pacífica na doutrina, discutindo-se o que são verdadeiros fenómenos de retroactividade e como se distinguem da retrospectividade.

Sérgio Vasques advoga o entendimento de que o fenómeno da retrospectividade “*dá-se quando a lei nova, dispendo embora quanto a factos futuros,*

¹ Rui Marques, *A caducidade do direito de liquidação do imposto*, Vida Económica, 2.ª edição, 2018, p. 30.

lesa expectativas fundadas no passado”, ao passo que a retroactividade opera quando a lei visa factos plenamente formados no passado ou cuja formação, embora continue na vigência da lei nova, se iniciou ainda ao abrigo da lei antiga.

Sérgio Vasques ensina que não é necessariamente verdade, ainda que tendencialmente assim aconteça, que a retroactividade forte é mais gravosa do que a fraca. Imagine-se, por exemplo, um imposto adicional sobre rendimentos de anos anteriores com taxa de 1% ou o lançamento de um imposto adicional com taxa de 5% sobre os rendimentos do ano em curso.

Por conseguinte, deve reconhecer-se que a proibição constitucional constante do artigo 103.º da CRP abrange qualquer forma de retroactividade fiscal.

O que hoje pode parecer claro e evidente nem sempre o foi.

O princípio da não retroactividade na era contemporânea em Portugal pré-1997

A Constituição Portuguesa de 1822 não incluía qualquer norma sobre a proibição da retroactividade tributária.

Até 1997, o único texto constitucional que expressamente compreendeu uma previsão legal no sentido da proibição da retroactividade da lei fiscal (incluída na previsão legal, uma vez que a redacção não exclui qualquer ramo do Direito) foi a Carta Constitucional de 1826 (Art.145.º,§2 - “*A inviolabilidade dos Direitos Civis e Políticos dos Cidadãos Portugueses, que tem por base a liberdade, a segurança individual e a propriedade, é garantida pela Constituição do Reino, pela maneira seguinte: (...) § 2.º - A disposição da Lei não terá efeito retroactivo.*”).

A Constituição republicana de 1911 foi igualmente omissa nesta matéria.

Não obstante a proposta do deputado Bernardino Roque no intuito de incluir o princípio da não retroactividade das leis, tal posição não vingou.

Contra tal norma ergueram-se Afonso Costa e Barbosa Magalhães. Argumentou-se, por exemplo, que o princípio em causa estava dominado por uma visão individualista e baseada numa concepção absolutista dos direitos e princípios, o que consistia uma afronta ao perfil mais social e progressista que deveria caracterizar a Primeira República, porquanto a proibição da retroactividade é um instrumento típico do liberalismo clássico, concebido para proteger a esfera individual contra qualquer intervenção estatal, mesmos que esta seja dirigida a realizar fins sociais/colectivos.

A proibição da retroactividade acabou por ser consagrada com um âmbito restrito à lei penal (cfr. artigo 3.º, n.º 21).

António de Oliveira Salazar, encarava o princípio geral da não retroactividade como algo que decorria da própria norma, ou seja, por definição só poderia dirigir-se a actos praticados posteriormente à sua existência.

Todavia, a Constituição de 1933, à semelhança daquela que a precedeu, não possuía preceito cujo conteúdo se reconduzisse à proibição da retroactividade da lei fiscal.

A Constituição da República Portuguesa de 1976, por razões semelhantes às aquelas que atenderam às soluções constitucionais anteriores - a concepção da proibição da retroactividade como um empecilho ao progresso encabeçado pela actuação pública Estadual - não consagrou expressamente o princípio da irretroactividade da lei fiscal.

Apesar de parte da doutrina, como Gomes Canotilho e Vital Moreira, entenderem que o princípio da não retroactividade da lei fiscal emana *ipso facto* do princípio da protecção da confiança, sendo possível desvendá-lo no artigo 2.º da CRP, quer a Comissão Constitucional, quer o Tribunal Constitucional, rejeitaram a possibilidade de extrair da Constituição da República Portuguesa um princípio de irretroactividade da lei fiscal.

Enquadramento Constitucional pós-1997

É com a revisão constitucional de 1997 que se consagra expressamente a proibição da retroactividade da lei fiscal, no atual artigo 103.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa (anterior artigo 106.º), dispondo-se que “*ninguém pode ser obrigado a pagar impostos (...) que tenham natureza retroativa (...)*”.

A proibição da retroactividade abrange, pelo menos, os elementos essenciais da relação tributária previstos nos n.ºs 2 e 3 do artigo 103.º da CRP, designadamente a incidência, a taxa, os benefícios fiscais, as garantias dos contribuintes, a liquidação e a cobrança.

Como observa Sérgio Vasques, este princípio foi consagrado como uma verdadeira garantia de defesa do contribuinte perante o poder tributário. Nesta medida, ao abrigo do artigo 17.º da CRP, assume natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias, configurando-se como uma garantia fundamental com estrutura materialmente jusfundamental.

Parte da doutrina, porém, criticou esta consagração constitucional, por considerar que não resolve a questão central da delimitação do âmbito da proibição, nomeadamente se esta abrange apenas a retroactividade forte ou também a retroactividade fraca.

Neste sentido se pronunciaram, entre outros, Casalta Nabais e Saldanha Sanches.

Em 1999, o artigo 12.º da Lei Geral Tributária veio replicar e concretizar esta garantia constitucional no plano infraconstitucional.

Importa, contudo, sublinhar que a qualificação deste princípio como “*direito de resistência*” não se traduz numa faculdade de recusa directa de pagamento por parte do contribuinte.

A sua eficácia projecta-se, antes, através dos meios jurisdicionais de controlo da legalidade tributária, competindo aos tribunais assegurar a sua tutela efetiva.

A proibição da retroactividade quanto aos impostos periódicos

São impostos periódicos, por oposição aos impostos de obrigação única (como são os impostos sobre o consumo), os impostos mais relevantes sobre o rendimento: IRS e IRC.

À luz do que já foi nesta sede mencionado, dar-se-á o fenómeno de retroactividade forte se se sujeitar a nova tributação os rendimentos do ano anterior, ao passo que teremos retroactividade fraca se for prevista nova tributação os rendimentos do ano em curso.

Reafirmando a doutrina de Sérgio Vasques, a proibição do artigo 103.º, n.º 3 da CRP abrange todos os tipos de retroactividade.

Contra esta perspectiva já se pronunciou o Tribunal Constitucional, sob o prisma de que o artigo 103.º corporiza uma proibição absoluta da retroactividade forte, e não tanto quanto à retroactividade fraca, podendo esta ser alvo de maiores ponderações².

Não obstante, o que está consagrado no artigo 103.º, n.º 3 da CRP é um princípio e, como tal, não é completamente imune a desvios excepcionais, atendendo às circunstâncias do caso concreto e da ponderação de valores que se impõe.

A este propósito afigura-se imperioso atentar, nomeadamente, no Acórdão do Tribunal Constitucional, proferido no âmbito do processo n.º 399/2010, de 27.10.2010.

A validade da lei fiscal deve ser apreciada à luz de um juízo de proporcionalidade, verificando-se se o sacrifício imposto às expectativas dos

² Cfr. Acórdão TC n.º128/2009, 27.10.2010.

contribuintes é adequado, necessário e equilibrado face à protecção desses outros valores e interesses.

Em 2010, Portugal enfrentava uma aguda crise económica e financeira, carecendo com urgência de uma diminuição significativa de despesa e, por outro lado, de um aumento expressivo de receita.

Estas leis visavam precisamente esse aumento da receita, inserindo-se no PEC (Programa de Estabilidade e Crescimento).

Ambas as leis em análise referiam-se concretamente ao IRS.

A Lei n.º 11/2010, de 15 de Junho, criou um escalão adicional para rendimentos acima de € 150.000,00 com taxa de 45%. Foi publicada a 15 de Junho, entrou em vigor dia 16 de Junho e, no seu artigo 2.º, estabelecia a aplicabilidade da taxa aos rendimentos obtidos entre 2010 e 2013.

A Lei 12-A/2010, de 30 de Junho, aumentou todas as taxas de IRS. Esta lei entrou em vigor no dia 1 de Julho, sem compreender qualquer norma transitória.

O, à data, Presidente da República, Aníbal Cavaco Silva, questionou ao Tribunal Constitucional a conformidade constitucional de tais normas, dada a retroactividade que lhes estava associada.

E o Tribunal Constitucional, atendendo ao facto de estarmos perante um imposto de natureza periódica e a formação sucessiva do rendimento, afastou a possibilidade de estarmos perante uma retroactividade autêntica.

Uma vez que a concepção do Tribunal Constitucional se orientou no sentido de que o artigo 103.º da CRP só abrange a retroactividade autêntica, a alegada inconstitucionalidade teria de ser aferida à luz do princípio da segurança jurídica e da protecção da confiança.

Num exercício de ponderação dos valores em causa, nomeadamente atendendo à conjuntura económico-financeira e à necessidade de receita (razões de interesse público) e a previsibilidade de que em tal conjuntura se tomem essas

medidas, o Tribunal não encontrou razões para declarar a inconformidade das normas.

Este entendimento evidencia, em termos gerais, a articulação entre a protecção das expectativas jurídicas dos contribuintes e a consideração de outros interesses públicos constitucionalmente relevantes em contextos de estado de necessidade ou de especial exigência económico-financeira.

O desagravamento do imposto

Uma vez que a proibição da retroactividade tem como finalidade a salvaguarda das legítimas expectativas dos contribuintes quanto ao não agravamento inesperado da carga fiscal, em princípio não se justifica a sua aplicação nos casos em que esteja em causa um desagravamento do imposto.

Com efeito, a *ratio* do princípio reside na protecção do contribuinte face a medidas fiscais que agravem a sua posição jurídica, pelo que, em regra, não se coloca a mesma exigência de tutela quando a alteração legislativa lhe é favorável.

Os tributos abrangidos pelo artigo 103.º, n.º 3, da CRP

A letra do artigo 103.º, n.º 3 da CRP refere-se exclusivamente a “impostos”, o que poderia levar a concluir que as taxas e contribuições ficariam fora da censura constitucional à retroactividade.

No entanto, uma leitura estritamente literal não é suficiente para satisfazer os imperativos do Estado de Direito democrático, porquanto o fundamento material da proibição da retroactividade fiscal se reconduz aos princípios gerais e fundamentais da segurança jurídica e da protecção da confiança, extraídos do artigo 2.º da CRP.

Ainda que se admita que o artigo 103.º, n.º 3 da CRP tenha sido redigido com referência estrita aos impostos, isso não é sinónimo de uma livre possibilidade de submeter taxas e contribuições a regimes retroactivos.

Também nesses casos o contribuinte terá formado expectativas legítimas quanto à estabilidade da ordem jurídica, expectativas essas que merecem tutela constitucional em termos semelhantes.

A retrospectividade, particularmente na eliminação de benefícios

Sobre o que é a retrospectividade, remete-se para o que já foi *supra* escrito.

É um fenómeno especialmente sensível quando da eliminação de benefícios, uma vez que aí estão em causa casos em que o legislador promove e encoraja uma conduta por parte dos contribuintes que, confiando no regime fiscal mais favorável, actua determinado por essa confiança que lhe foi gerada, por exemplo investindo num imóvel.

Nestes casos é prudente que o legislador elabore normas transitórias que acautelem as legítimas e razoáveis expectativas dos contribuintes.

Claro que não é legítimo que o contribuinte conte com a perpetuidade dos benefícios, pois tal seria irrazoável perante a alteração de circunstâncias económico-políticas.

A própria democracia e a rotatividade representativa e governativa que lhe é inerente é incompatível com uma subtracção da política fiscal ao legislador ordinário e, por conseguinte, à soberania popular manifestada nos votos.

Como igualmente afirmou o Tribunal Constitucional, no seu Acórdão proferido no âmbito do processo n.º 335/2008, em 19 de Junho de 2008, “*o legislador do Estado de Direito Democrático está igualmente vinculado à prossecução do interesse público ditado pela Constituição e, consequentemente, tem de dispor de uma ampla margem de conformação da ordem jurídica ordinária para prosseguir*

fins constitucionalmente legítimos em cumprimento do mandato democrático recebido dos eleitores”³.

Em face do artigo 2.º da CRP, a lesão será inadmissível se tivermos perante uma alteração razoavelmente imprevisível, inexigível e que não seja necessária, adequada ou proporcional a direitos ou interesses que se vise salvaguardar em sacrifício das legítimas expectativas dos contribuintes.

Convém, finalmente, relembrar que, adoptando a óptica de Sérgio Vasques, as leis fiscais retroactivas (fortes e fracas) merecem um tratamento constitucional distinto das leis fiscais retrospectivas: ou seja, as primeiras, as leis fiscais retroactivas, são por princípio proibidas, as segundas, as leis fiscais retrospectivas, são por princípio permitidas⁴.

Conclusões

O princípio da não retroactividade da lei fiscal constitui uma garantia fundamental do Estado de Direito democrático, intimamente ligada à segurança jurídica e à protecção da confiança.

A sua consagração expressa na Constituição de 1997 veio reforçar uma evolução já presente na doutrina e na jurisprudência, ainda que subsistam divergências quanto ao alcance exacto da proibição constante do artigo 103.º, n.º 3, da CRP, interpretação e aplicação que têm sido amplamente discutidas na doutrina e na jurisprudência.

A distinção entre retroactividade e retrospectividade revela-se central para a delimitação do âmbito de aplicação do princípio, sendo que o Tribunal Constitucional

³ Jorge Reis Novais, *Os princípios constitucionais estruturantes da República Portuguesa*, ed. de 2004, Coimbra Editora, p. 263 e 264.

⁴ Sérgio Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2018, p.352 e 353.

tem tendido a restringir a proibição à retroactividade autêntica, convocando, nos restantes casos, a ponderação à luz da segurança jurídica e da confiança.

Em termos gerais, a solução das questões suscitadas neste domínio depende de uma avaliação casuística, em que se articulam a segurança jurídica e a protecção das legítimas e razoáveis expectativas dos cidadãos e das empresas contribuintes e a imprescindível margem de conformação do legislador, à luz dos princípios da necessidade, da adequação e da proporcionalidade.

Inês Pereira de Melo

Rodrigo Arsénio

Esta apresentação informativa é geral e abstracta, não substitui o adequado aconselhamento profissional para cada caso em concreto, não devendo, por isso, servir de base suficiente para qualquer tomada de decisão específica.
Para qualquer esclarecimento sobre o assunto, por favor, contacte-nos.