

Jorge Miranda/Rui Medeiros

Com a colaboração de

*Ana Paula Dourado / António de Araújo / António Rocha Marques / Catarina Botelho /
/ Eduardo Paz Ferreira / Gonçalo Matias / Jorge Pereira da Silva / Lino Torgal /
/ Manuel Afonso Vaz / Manuel Fontaine / Margarida Menéres Pimentel / Maria
Oliveira Martins / Miguel Nogueira de Brito / Nazaré Costa Cabral / Nuno Cunha
Rodrigues / Patrícia Fragoso Martins / Paulo Marques / Vitalino Canas*

Constituição Portuguesa Anotada

Volume II

2.^a edição revista, atualizada e ampliada

Universidade Católica Editora

2018

Artigo 103.º

Sistema fiscal

1. O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.

2. Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.

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

Origem: O atual artigo tem origem no artigo 106.º da versão original da Constituição que dispunha da seguinte forma: "1. O sistema fiscal será estruturado por lei, com vista à repartição igualitária da riqueza e dos rendimentos e à satisfação das necessidades financeiras do Estado. 2. Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes. 3. Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição e cuja liquidação e cobrança se não façam nas formas prescritas na lei." A redação atual dos n.ºs 1 e 3 foi introduzida, repetitivamente, nas revisões de 1989 e de 1997.

Trabalhos preparatórios: DAC, n.º 79, de 11/11/1975, págs. 2641 e segs.; DAR, 2.ª legislatura, 2.ª sessão legislativa, 2.ª série, suplemento ao n.º 18, págs. 400 (24) e segs.

Ibidem, 5.ª legislatura, 1.ª sessão legislativa, 2.ª série, n.º 35-RC, págs. 1059 e segs.; 2.ª sessão legislativa, 2.ª série, n.º 84-RC, págs. 2504 e segs.; e n.º 97-RC, pag. 2806; 1.ª série, n.º 83, págs. 4023 e 4051-4052.

Ibidem, 7.ª legislatura, 2.ª sessão legislativa, 1.ª série, n.º 99, de 22/7/1997, págs. 3630 e segs.

Constituições anteriores: de 1822, artigos 19.º e 225.º; de 1826, artigo 145.º, para. 14.º; de 1838, artigo 24.º; de 1911, artigo 27.º, n.º 3; de 1933, artigos 8.º, n.º 16, 26.º e 70.º para. 1.º

Doutrina: ALBERTO XAVIER, *Conceito e natureza do acto tributário*, Coimbra, 1972; *Manual de Direito Fiscal I*, Lisboa, 1974; A. L. SOUSA FRANCO, *Sistema financeiro e constituição financeira no texto constitucional de 1976*, in *Estudos sobre a Constituição*, III, Lisboa, 1979, e *Os Poderes Financeiros do Estado e do Município: Sobre o Caso das Derramas Municipais*, in *Estudos em Homenagem à Dra. Maria de Lourdes Órfão de Matos Correia Vale*, Lisboa, 1995; JORGE MIRANDA, *O Regime dos direitos, liberdades e garantias, in Estudos sobre a Constituição*, III, Lisboa, 1979; *A Competência legislativa no domínio dos impostos e as chamadas receitas parafiscais*, RFDUL, Vol. XXIX, 1988; *Retroactividade da lei criadora de impostos*, in *O Direito*, a.106-119 (1974-1987), 1988, e *Curso de Direito Constitucional*, Volume 2, Lisboa, 2016; J. VIEIRA DE ANDRADE, *Autonomia regulamentar e reserva de lei*, in *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Afonso Rodrigues Queiró*, I, Coimbra, 1984, e *Os Direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, 5.ª ed., Coimbra, 2012 (reimpressão, 2017); J. L. SALDANHA SANCHES, *A Segurança Jurídica no Estado Social de Direito: Conceitos Indeterminados, Analogia e Retroactividade no Direito Tributário*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 140, 1985, e *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, 2008; J. J. TEIXEIRA RIBEIRO, *Criação dos Impostos pelas Regiões Autónomas*, RLJ, n.º 119, 1986-87; J. M. SÉRVULO CORREIA, *Legalidade e Autonomia Contratual nos Contratos Administrativos*, Coimbra, 1987; MARGARIDA MESQUITA, *Direito de resistência e ordem jurídica portuguesa*, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 353, Lisboa, janeiro-março de 1989; J. CASALTA NABAIS, *Os Direitos fundamentais na jurisprudência do Tribunal Constitucional*, Separata do Vol. LXV (1989) do BFDUC, 1990; *O Dever fundamental de pagar impostos*, Coimbra, 1998; *A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos*, in *Estudos em Homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa*, 1.º Volume, Coimbra, 2003; *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Volume III, Coimbra, 2010, e *Direito Fiscal*, Coimbra, 2017; MANUEL AFONSO VAZ, *Lei e reserva de lei, A causa da lei na constituição portuguesa de 1976*, Porto, 1992; NUNO SÁ GOMES, *O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 371, julho-setembro de 1993; J. XAVIER DE BASTO e J. L. SALDANHA SANCHES, *O Novo regime de reembolsos do IVA – um despacho normativo ilegal*, in *Fisco*, n.º 62, 1994; EDUARDO PAZ FERREIRA, *Ainda a propósito da distinção entre impostos e taxas: o caso da taxa municipal devida pela realização de infraestruturas urbanísticas*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 380, outubro-dezembro de 1995, e *Em Torno das Constituições Financeira e Fiscal e dos Novos*

Desafios na Área das Finanças Públicas, in *Evolução constitucional e perspectivas futuras: nos 25 anos da Constituição da República Portuguesa de 1976*, Lisboa, 2001; ANA PAULA DOURADO, *O princípio da legalidade fiscal na Constituição Portuguesa*, Ciência e Técnica Fiscal, Lisboa, n.º 379 (jul./set. de 1995); *O princípio da legalidade fiscal na Constituição Portuguesa*, in *Perspectivas constitucionais: nos 20 anos da Constituição de 1976*, 2.º Volume, Org. Jorge Miranda, Coimbra, 1996-1998; *O Princípio da legalidade fiscal, tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Coimbra, 2007; *Tributos fora do Estado de direito: ou o que fazer quando a constituição não chega e o acto claro é ignorado?*, in *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, Org. Paulo Otero, Fernando Araújo, João Taborda da Gama, Coimbra, 2011; *Some thoughts in a legal theory and comparative perspective*, in *The Delicate Balance: Revenue Authority Discretions and the Rule of Law*, ed. by Chris Evans, Judith Freedman and Richard Krever, IBFD Publications, Amsterdam, 2011; *No Taxation without Representation in the EU: Democracy, Patriotism and Taxes*, Cécile Brokelind (ed.), Principles of Law: Function, Status & Impact in EU Tax Law, Amsterdam, 2014, e *Direito Fiscal – Lições*, 2.ª ed., Coimbra, 2017; JOÃO RICARDO CATARINO, *Para uma Teoria Política do Tributo*, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 184, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1999; JORGE BACELAR GOUVEIA, *A proibição da retroactividade da norma fiscal na Constituição Portuguesa*, in *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Org. Diogo Leite de Campos, Lisboa, 1999; MARCELO REBELO DE SOUSA e J. DE MELO ALEXANDRINO, *Constituição da República Portuguesa Comentada*, Lisboa, 2000; VÍTOR FAVEIRO, *Estatuto do Contribuinte – A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra, 2002; PEDRO SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, 10.ª ed., 2003; JORGE REIS NOVAIS, *As Restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição*, 1.ª ed., Coimbra, 2003; BENJAMIM SILVA RODRIGUES, *Proporcionalidade e progressividade no IRS*, in *Estudos em Homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa*, Coimbra, 2003; J. J. GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.ª ed., Coimbra, 2003; SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais – Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra, 2006; JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTO, *IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra, 2007; J. J. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada, Artigos 1.º a 107.º*, Vol. I, Coimbra, 2007; DIOGO LEITE DE CAMPOS, *As três fases de princípios fundamentais do Direito Tributário*, in *O Direito*, Ano 139.º, I, 2007; MARIA DA GLÓRIA GARCIA, *O Lugar do Direito na Protecção do Ambiente*, Coimbra, 2007; JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal, Parte geral, Questões fundamentais, a doutrina geral do crime*, I, Coimbra, 2007; AMÉRICO TAIPA DE CARVALHO, *Direito Penal – Parte Geral, Questões Fundamentais, Teoria Geral do Crime*, 2.ª ed., Coimbra, 2007; RUI GUERRA DA FONSECA, *Comentário à Constituição Portuguesa*, II Volume, Coord. Paulo Otero, Coimbra, 2008; JOÃO RICARDO CATARINO, *Redistribuição Tributária – Estado Social e Escolha Individual*, Coimbra, 2008; GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito Penal Tributário – Sobre as Responsabilidades das Sociedades e dos seus Administradores Conexas com o Crime Tributário*, Lisboa, 2009, e *Direito Penal Português – Teoria do Crime*, Lisboa, 2012; AA.VV., Ana Paula Dourado (ed., and general reporter), *Separation of Powers in Tax Law*, European Association of Tax Law Professor, The Netherlands, 2010; “The Delicate Balance: Revenue Authority Discretions and the Rule of Law”; PAULO MARQUES, *Elogio do Imposto – A Relação do Estado com os Contribuintes*, Coimbra, 2010, e *Constituição, Legalidade e Tipicidade Tributária*, in *Revista do Ministério Público*, n.º 146, 2016; ISABEL MARQUES DA SILVA, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, *Cadernos IDEFF*, n.º 5, 3.ª ed., Lisboa, 2010; RUI DUARTE MORAIS, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra, 2012; PAULA ROSADO PEREIRA, *Novamente a questão da retroactividade da lei fiscal no campo da tributação autónoma*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano IV 09 11, 2012; MARIA EDUARDA AZEVEDO, *A Fiscalidade Ambiental (Reflexões)*, in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*, Volume II, Coimbra, 2013; J. M. CARDOSO DA COSTA, *O princípio da capacidade contributiva no constitucionalismo português e na jurisprudência do Tribunal Constitucional*, in *Boletim de Ciências Económicas*, Volume LVII, Tomo I, Homenagem ao Prof. Doutor António José Avelãs Nunes, Coimbra, 2014; NAZARÉ DA COSTA CABRAL e GUILHERME WALDEMAR D’OLIVEIRA MARTINS, *Finanças Públicas e Direito Financeiro – Noções Fundamentais*, Lisboa, 2014; DIOGO FREITAS DO AMARAL, *Uma Introdução à Política*, Lisboa, 2014, e *Curso de Direito Administrativo*, Coimbra, 2016; RUI MORAIS, *Sobre o IRS*, Coimbra, 2014; PAULO MOTA PINTO, *A protecção da confiança na “jurisprudência da crise”*, in *O Tribunal Constitucional e a Crise – Ensaio Crítico*, Org. Gonçalo de Almeida Ribeiro/Luís Pereira Coutinho, Coimbra, 2014; AA.VV., *Tipke/Lang, Steuerrecht*, Köln, 22.ª ed., 2015; SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, 2015; JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENSÃO, *O Direito – Introdução e Teoria Geral*, Coimbra, 2016; JOÃO CAUPERS e VERA EIRÓ, *Introdução ao Direito Administrativo*, 12.ª ed., Lisboa, 2016; MARIA D’OLIVEIRA

MARTINS, *Lições de Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Coimbra, 2017; JOAQUIM MIRANDA SARMENTO, PAULO MARQUES e AFONSO ARNALDO, *A (extra)fiscalidade no banco dos réus: Uma perspectiva financeira e jurídica em ordem ao crescimento sustentável*, in *Revista Portuguesa de Contabilidade*, Vol. VI, n.º 024, 2016; MARLI CRISTINA BARATA ESTEVES, *Causas de justificação e desculpa em matéria tributária*, Lisboa, 2017; MIGUEL NOGUEIRA DE BRITO, *Introdução ao Estudo do Direito*, Lisboa, 2017; PAULO OTERO, *Legalidade e Administração Pública – O Sentido da Vinculação Administrativa à Juridicidade*, Coimbra, 2017; JORGE MIRANDA e JOSÉ LOBO MOUTINHO, *Constituição Portuguesa Anotada – Preâmbulo – Princípios Fundamentais – Direitos e Deveres Fundamentais – Artigos 1.º a 79.º*, Volume I, Coord. Jorge Miranda/Rui Medeiros, Lisboa, 2017; ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO, *Tratado de Direito Civil – I*, 4.ª ed., Coimbra, 2017.

Jurisprudência: Previsibilidade e calculabilidade: AcTC n.ºs 48/84, 233/94, 756/95, 236/01. **Hierarquia de fontes:** AcTC n.º 56/84. **Legalidade/Reserva de lei:** AcTC n.ºs 672/06, 711/06, 311/07, 331/07, 613/08, 24/09, 261/09. **(In)constitucionalidade dos conceitos jurídicos indeterminados/Densificação das normas fiscais:** AcTC n.ºs 233/94, 756/95, 236/01, 127/04; AcSTA (Pleno do Contencioso Tributário), de 19 de março de 2003, Proc. n.º 019858; AcTJUE (Quarta Secção) – Acórdão de 3 de outubro de 2013, Proc. n.º C-282/12). **Proibição da retroatividade/Princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança:** AcTC n.ºs 11/83, 10/84, 66/84, 409/89, 287/90, 330/90, 67/91, 410/95, 486/96, 1006/96, 1204/96, 559/98, 185/00, 416/02, 556/03, 128/09, 188/09, 85/10, 399/10, 524/10, 3/11, 18/11, 396/11, 135/12, 310/12, 617/12, 355/13, 401/13, 862/13, 6/14, 575/14; AcSTA de 21 de março de 2012, Proc. n.º 0830/11, de 14 de junho de 2012, Proc. n.º 0402/12, de 23 de abril de 2013, Proc. n.º 0297/13, de 7 de junho de 2017, Proc. n.º 01471/14 e de 27 de setembro de 2017, Proc. n.º 0146/16. **Abuso de formas jurídicas:** AcTC n.º 77/13; AcTCASul de 15 de fevereiro de 2011, Proc. n.º 04255/10 e de 14 de fevereiro de 2012, Proc. n.º 05104/11.

I

I – No atual Estado Social de Direito, a simbiose entre a cidadania e a democracia comporta a afirmação da responsabilidade comunitária dos cidadãos-contribuintes para o financiamento da realização das **tarefas fundamentais do Estado** (artigo 9.º, da Constituição da República Portuguesa).

II – Os cidadãos em particular e a comunidade em geral exigem a prestação de bens **indivisíveis** (ex.: defesa nacional, segurança, proteção civil, diplomacia, e outras tarefas ligadas à função social ou reguladora do Estado) cuja satisfação integral através dos mecanismos do mercado não é viável ou eficaz, sendo indispensável a existência de meios suportados financeiramente pela sociedade em geral, mediante sobretudo a cobrança de **receitas tributárias**. Estas são obtidas pelo Estado no uso dos seus poderes de autoridade (*ius imperii*) (vide J. CASALTA NABAIS, *A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos*, págs. 737-767), não relevando para esse efeito a vontade dos particulares (autonomia privada), aos quais é exigido unilateralmente um sacrifício patrimonial com carácter *ex lege* e definitivo, mas sem cariz sancionatório. A supremacia do imposto no quadro dos meios de financiamento público surge como inevitável e pelo facto de a generalidade das funções assumidas pelo Estado assegurarem a satisfação de necessidades indivisíveis, em relação às quais não existe a possibilidade de imputação isolada a cada contribuinte ou grupo de contribuintes (vide EDUARDO PAZ FERREIRA, *Ainda a propósito da distinção entre impostos e taxas: o caso da taxa municipal devida pela realização de infraestruturas urbanísticas*, pág. 70).

III – Não se pode exigir aos contribuintes *boa fé* no cumprimento do dever fundamental de pagar impostos, se não existir uma relação de confiança assente na convicção de que o Estado vai cumprir as suas *tarefas fundamentais*. No entanto, não é

lícito ao contribuinte invocar a **exceção de não cumprimento** (artigo 428.º, n.º 1, do Código Civil), porque o imposto, diferentemente da taxa, caracteriza-se pela **unilateralidade**, não existindo, nesse sentido, uma relação sinalagmática entre o Estado e o contribuinte. O imposto destina-se assim a financiar a generalidade das despesas públicas e não propriamente despesas públicas determinadas (*vide* NAZARÉ DA COSTA CABRAL e GUILHERME WALDEMAR D'OLIVEIRA MARTINS, *Finanças Públicas e Direito Financeiro – Noções Fundamentais*, pág. 157), em observância do princípio orçamental da não consignação (artigo 16.º, n.º 1, da Lei de Enquadramento Orçamental, aprovada pela Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro).

IV – No Estado Social sempre que um direito básico estiver em risco por ausência ou insuficiência gravosa de meios, o Estado está vinculado a assegurar os recursos económicos elementares que possibilitem o exercício desse direito, daí a necessidade do seu financiamento pela via fiscal. O imposto não exprime assim um vácuo neutro, tem antes uma finalidade social intrínseca e está comprometido na **redistribuição dos rendimentos e da riqueza e no desenvolvimento económico e social**.

Incumbe assim prioritariamente ao Estado no âmbito económico e social promover a justiça social, assegurar a **igualdade de oportunidades e operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento**, nomeadamente através da **política fiscal** [artigo 81.º, alínea *b*), da CRP]. Daqui decorre que o sistema fiscal deve prosseguir a **justiça distributiva** e não comutativa, existindo o imperativo legal de a promover ativamente (Estado Social de Direito) mediante a liquidação e a cobrança de impostos. Tal implica tributar os que mais podem para, através do Orçamento, se proceder à redistribuição das receitas para a cobertura das despesas direcionadas sobretudo para os sectores mais carenciados da população, designadamente através do Serviço Nacional de Saúde, do sistema de Segurança Social, da escola pública, da habitação económica, entre outros (DIOGO FREITAS DO AMARAL, *Uma Introdução à Política*, pág. 86). Dito de outra forma, o propósito subjacente à ideia de justiça distributiva não pode deixar de ser no sentido de tributar os contribuintes que mais podem, para em momento posterior, o Estado com essas receitas tributárias proceder a uma redistribuição justa.

V – O imposto não se orienta apenas por uma finalidade arrecadatória, devendo refletir também uma ideia de justiça inerente à intervenção do próprio Estado e dos demais entes públicos na economia e na sociedade, mas sempre com a observância do **princípio da capacidade contributiva** (artigo 4.º, n.º 1, da LGT), decorrente do artigo 13.º da Constituição (J. M. CARDOSO DA COSTA, *O princípio da capacidade contributiva no constitucionalismo português e na jurisprudência do Tribunal Constitucional*, pág. 1167).

Ao imposto é assim aplicável o princípio da **capacidade contributiva** enquanto a taxa assenta no **princípio da equivalência**, dado a existência de contrapartida individualizada neste último caso.

Toda a pessoa tem direito a um nível de vida suficiente para lhe assegurar e à sua família saúde e bem-estar, principalmente quanto à alimentação, vestuário, alojamento, assistência médica e ainda quanto aos serviços sociais necessários, e tem direito à segurança no desemprego, na doença, na invalidez, na viuvez, na velhice ou noutros casos de perda de meios de subsistência por circunstâncias independentes da sua vontade (artigo 25.º, da Declaração Universal dos Direitos Humanos). Daí a consagração, entre nós, do **"mínimo de existência"** no artigo 70.º, do Código do IRS, dada a situação de **"ausência de uma verdadeira capacidade contributiva"** (RUI MORAIS, *Sobre o IRS*, pág. 162). Por outras palavras, não se pode exigir aos contribuintes que suportem o impacto

da carga fiscal com prejuízo de bens absolutamente vitais para a sua existência digna (mínimo vital), consagrando-se assim o princípio da dignidade da pessoa humana enquanto realidade primeira (artigo 1.º da CRP).

Os contribuintes que tiverem maior capacidade económica têm o **dever de solidariedade obrigatória**, contribuindo em maior proporção para a realização das tarefas fundamentais do Estado, elevando desta forma o nível de vida dos cidadãos mais desfavorecidos. Em última análise, como já se referiu, esta questão remete-nos para o conceito de **capacidade contributiva**, devendo esta ser entendida como **medida de tributação** e mesmo como **critério de repartição** (vide NAZARÉ DA COSTA CABRAL e GUILHERME WALDEMAR D'OLIVEIRA MARTINS, *Finanças Públicas e Direito Financeiro – Noções Fundamentais*, pág. 161).

Numa só frase: “dos que mais podem, aos que mais precisam”, ou seja, o **princípio da capacidade contributiva visa a realização da igualdade**: por um lado, na **tributação**, conferindo-se tratamento desigual aos desiguais, devendo cada um pagar o imposto segundo a sua capacidade contributiva e não mais (proibição do confisco); por outro lado, na **redistribuição da receita tributária**, proporcionando o acesso igual dos cidadãos a bens essenciais, colmatando assim as “falhas do mercado” (MARIA D'OLIVEIRA MARTINS, *Lições de Finanças Públicas e Direito Financeiro*, págs. 23-34) e elevando assim no futuro também o nível de capacidade contributiva dos contribuintes com menos recursos.

VI – A tributação direta sobre as pessoas singulares não pode ficar-se pela mera *proporcionalidade*, pressupondo antes a **progressividade** (artigo 68.º do Código do IRS), sendo que neste último caso, à medida que aumenta a matéria coletável, aumenta também a própria taxa legal de imposto. O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será pelo menos tendencialmente único e *progressivo*, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar (artigo 104.º, n.º 1, da CRP), sem prejuízo de existirem algumas situações de proporcionalidade mesmo em sede de IRS (por exemplo, as taxas liberatórias e as tributação autónomas).

A **progressividade** assegura que se exija maior parcela de bens para o financiamento dos bens públicos a quem tem maior **capacidade contributiva**, de modo a facultar a quem tem menos, um acesso mais vantajoso aos bens públicos (vide BENJAMIM SILVA RODRIGUES, *Proporcionalidade e progressividade no IRS*, pág. 866), fazendo dessa forma funcionar a **redistribuição dos rendimentos e da riqueza com vista a alcançar-se uma diminuição efetiva das desigualdades**. A progressividade está assim inexoravelmente ligada à ideia de Estado Social, em que o imposto surge como um instrumento essencial de promoção do bem-estar económico, da justiça social e da diminuição das desigualdades sociais pela redistribuição da riqueza e do rendimento (JOÃO RICARDO CATARINO, *Redistribuição Tributária – Estado Social e Escolha Individual*, pág. 428).

VII – O sistema fiscal convoca a generalidade dos contribuintes a pagar os seus impostos e quando apenas alguns cumprem as suas obrigações tributárias, mesmo que o volume global das receitas seja assegurado devido às taxas elevadas de impostos (tipicidade qualitativa mas não quantitativa), fica comprometida a repartição justa dos rendimentos e da riqueza.

Quando um agente económico se exime das suas obrigações tributárias mediante a sua **conduta de fraude ou de evasão fiscal**, essa circunstância implica necessariamente um **sacrifício adicional por parte dos contribuintes cumpridores** – por exemplo, taxas elevadas que os decisores políticos não podem descer – verificando-se uma situação de

concorrência desleal em face dos agentes económicos do mesmo sector de atividade que observam os seus deveres fiscais.

A fraude e a evasão fiscal pelas avultadas receitas públicas que envolvem, con-substanciam algumas vezes, um *"subsídio indireto"* aos contribuintes infratores, representando este um elevado ónus sobre os contribuintes cumpridores. Pelo que quando se fala em incumprimento fiscal, não devemos ficar pelos contornos tradicionais da relação jurídica de imposto *bilateral*, mas antes por uma **relação tripartida (ou triangular)** de imposto composta pelo Estado, o sujeito passivo (devedor) e o contribuinte cumpridor, cabendo ao ordenamento jurídico tutelar também os interesses legítimos deste último.

O Estado deve atuar em ordem a salvaguardar uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza. Isto porque **as consequências da fraude e evasão fiscal acabam por se repercutir também no cidadão-contribuinte cumpridor**. O fisco está comprometido com a prossecução da descoberta da verdade material e, como tal, tem o **poder-dever de agir** (artigos 55.º, 56.º e 58.º da LGT), querendo isto significar que o fisco não está tolhido na tramitação procedimental pelo mero impulso dos contribuintes e, por outro lado, pensamos que o princípio do inquisitório prevalece inclusivamente sobre as regras do ónus da prova (artigo 74.º da LGT).

Em síntese, o contribuinte que cumpre as suas obrigações tributárias, enquanto, é titular de um **direito à eficácia fiscal** (*accountability*). Daqui decorre a necessidade de se exigir dos poderes públicos tributários resultados concretos na **prevenção e combate à fraude e evasão fiscal** (artigo 64.º-B da LGT) e, se for caso disso, inclusivamente de mecanismos justos de diferenciação. Por exemplo, a lei prevê expressamente a publicitação de listas de contribuintes cuja situação tributária não se encontre regularizada [artigo 64.º, n.º 5, alínea *a*), da LGT], bem como a extinção de benefícios fiscais dos contribuintes devedores (artigo 14.º, n.º 5, do EBF). Mais, a atribuição de benefícios fiscais ou outras vantagens de natureza social concedidas em função dos rendimentos do beneficiário ou do seu agregado familiar depende, nos termos da lei, do conhecimento da situação tributária global do interessado (artigo 14.º, n.º 1, da LGT).

II

VIII – A superioridade e a especificidade do **interesse público fiscal** traduzido na obtenção de meios de financiamento do Estado e dos demais entes públicos encontram expressão no **princípio da indisponibilidade do crédito tributário** (artigo 30.º, n.º 2, da LGT), o qual apenas cede perante o princípio da legalidade e da igualdade, valendo a regra de que a administração tributária não pode conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias, salvo nos casos expressamente previstos na lei (artigo 36.º, n.º 3, da LGT), numa clara afirmação de prevalência da lei sobre a atuação administrativa e, quando for caso disso, inclusivamente de reserva de lei.

O tributo quando está previsto na lei, é devido e tem de ser cobrado (artigos 30.º, n.º 2, e 36.º, n.º 3, da LGT e 85.º do CPPT), de modo a aplicar-se a lei da mesma forma a todos os contribuintes que são convocados para o financiamento da realização dos fins públicos.

Em face da natureza dos impostos (não contratual, mas legal e mesmo constitucional), as disposições sobre os créditos tributários prevalecem em regra sobre demais legislação especial ainda que posterior (artigo 30.º, n.º 3, da LGT), não se enquadrando o cumprimento de obrigações para com outros credores em qualquer causa de justificação e de esculpação (estado de necessidade desculpante – artigo 35.º do Código Penal, ou conflito de deveres – artigo 36.º, n.º 1, do Código Penal) que permita excluir, por

exemplo, a culpa ou a ilicitude penal da não entrega dolosa de imposto que configure eventual crime de abuso de confiança fiscal (*vide* GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito Penal Tributário – Sobre as Responsabilidades das Sociedades e dos seus Administradores Conexas com o Crime Tributário*, págs. 80-83; ISABEL MARQUES DA SILVA, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, págs. 222-223; SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os Crimes Fiscais – Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, pág. 134). A jurisprudência tem decidido pela improcedência nesses casos de causas de justificação ou de exculpação (por exemplo, Acs. STA de 18 de junho de 2003, Proc. n.º 02P3723; da Relação de Lisboa, 11 de janeiro de 2017, Proc. n.º 1220/14.6IDLSB.L1-3; de 5 de abril de 2016, Proc. n.º 1262/12.6IDLSB.L1-5 e da Relação de Évora, de 26 de abril de 2016, Proc. n.º 20/12.2IDSTR.E1, e de 7 de junho de 2016, Proc. n.º 98/10.3IDSTB.E1). Em sentido diferente se pronunciou MARLI CRISTINA BARATA ESTEVES, *Causas de justificação e desculpa em matéria tributária*, págs. 57-60.

III

IX – O sistema fiscal abrange a tributação com base inclusivamente em **fins extrafiscais e não apenas arrecadatórios**, incluindo os **benefícios fiscais**, os quais constituem medidas de carácter **excecional** instituídas para **tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem** (artigo 2.º, n.º 1, do EBF).

X – Para o que aqui importa, o vocábulo “**riqueza**” (artigo 104.º, n.º 1, da CRP) pode e deve ser interpretado de bastante amplo, não abrangendo apenas as formas de riqueza estritamente económicas, mas igualmente, por exemplo, a riqueza ambiental, esta última, por sinal, também com importante impacto económico (por exemplo, em sectores económicos como o turismo, a agropecuária, a silvicultura, etc.). Todos temos o direito de tirar benefício dos recursos naturais, mas igualmente o dever de os pouparmos e gerirmos eficientemente, dada a sua escassez, sendo que o uso excessivo e imprudente por uns, pode comprometer a utilização em boas condições por outros, daí fazer todo o sentido falar-se aqui também em “repartição justa”. De resto, todos têm direito a um ambiente de vida humano, sadio e ecologicamente equilibrado e o dever de o defender (artigo 66.º, n.º 1, da CRP), de modo a garantir-se às gerações presentes e vindouras uma vida digna, num ambiente saudável e equilibrado, em ordem ao crescimento sustentável.

XI – Em termos práticos, a tributação ambiental pode passar pelos próprios poluidores pagarem o tributo (*princípio do poluidor-pagador*) ou, inclusivamente pela introdução de benefícios fiscais para que não se polua, não obstante a *excecionalidade* daqueles.

Apesar da letra do n.º 1 do artigo 103.º, da CRP falar em “uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”, se lançarmos mão de uma interpretação sistemática, em conformidade com o princípio da coerência e da unidade do sistema jurídico (artigo 9.º, n.º 1, do Código Civil), não poderemos deixar de concluir pela conformidade dos tributos ambientais com o texto constitucional, já que, por exemplo, o artigo 66.º, n.º 2, alínea h), da CRP preceitua expressamente que, “Para assegurar o *direito ao ambiente*, no quadro de um desenvolvimento sustentável, incumbe ao Estado, por meio de organismos próprios e com o envolvimento e a participação dos cidadãos assegurar que a *política fiscal* compatibilize desenvolvimento com proteção do ambiente e qualidade de vida” [neste sentido, *vide* J. CASALTA NABAIS, *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Volume III, pág. 177; e MARIA EDUARDA AZEVEDO, *A Fiscalidade Ambiental*

(*Reflexões*), pág. 285]. Pode mesmo enquadrar-se o Estado Ambiental no Estado Social ou de Justiça Social (*vide* MARIA DA GLÓRIA GARCIA, *O Lugar do Direito na Protecção do Ambiente*, pág. 317).

XII – A **extrafiscalidade** deve estar igualmente sujeita a exigências jurídico-constitucionais como a **reserva de lei** (ANA PAULA DOURADO, *O Princípio da legalidade fiscal – Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, pág. 132, e *Direito Fiscal – Lições*, pág. 31). Se o imposto não foi criado em cumprimento dessa exigência, não pode ser liquidado e cobrado, em face dos princípios da legalidade e do primado da liberdade económica (artigos 103.º, n.º 3, e 61.º, da Constituição da República Portuguesa). Manifestando uma posição diferente, J. CASALTA NABAIS defende que a extrafiscalidade não está vinculada à reserva de lei, dado não emergir da constituição fiscal, mas da constituição económica, logo enquadra-se no Direito Económico e não tanto no Direito Fiscal propriamente dito. Por outro lado, este autor sustenta que o seu elemento teleológico tem que ver com uma finalidade extrafiscal predominante ou principal, logo não se justificando a exigência da reserva de lei (*Direito Fiscal*, 10.ª ed., págs. 40 e 81).

XIII – A extrafiscalidade constitui **algo que vai para além da mera obtenção de receitas mediante o imposto**, estando intimamente relacionada com a **ordenação da economia, da sociedade e do ambiente**, em conformidade com os valores constitucionais dominantes, podendo consubstanciar-se, designadamente, em benefícios fiscais, taxas progressivas, etc.

XIV – O imposto assume, assim, duas funções medulares: uma função estritamente **financeira** e uma função de **regulação** ou de **ordenação**. Pelo que no moderno Estado Social de Direito Democrático, está afastada a concepção algo vetusta de que ao Estado estão apenas reservadas funções de soberania e de autoridade (*ius imperii*), restando todas as outras funções, mesmo de interesse público, à sociedade civil. O dinamismo desta última facilita o escrutínio em democracia e fomenta o diálogo informado e a reflexão crítica relativamente ao bem comum. No entanto, em face das inevitáveis “falhas de mercado”, não é possível à sociedade civil responder com eficácia e sobretudo justiça material a todas as necessidades públicas.

A par da sua tradicional **função arrecadatória**, o imposto pode e deve intervir como importante elemento ordenador social e económico, protegendo, incentivando ou mesmo dissuadindo os contribuintes de certas condutas (por exemplo, os impostos sobre o consumo do álcool, tabaco, açúcar ou produtos derivados de açúcar, entre outros), daí o fenómeno da **extrafiscalidade**, a qual consiste na promoção efetiva de direitos fundamentais e de políticas públicas com impacto no comportamento dos contribuintes.

XV – Não sendo os impostos, no Estado Social, uma realidade eticamente *neutra*, importa perscrutar o seu verdadeiro elemento teleológico ou finalístico (fiscal/ /extrafiscal), uma vez que constituem um instrumento de pedagogia cívica com vista a melhorar e intervir construtivamente na sociedade, consubstanciados numa ampla ação de política económica, social e ambiental e não já estritamente financeira (cfr. JOÃO RICARDO CATARINO, *Para uma Teoria Política do Tributo*, pág. 204).

O Estado vai, assim, mais além, com o propósito de dar prevalência aos preceitos constitucionais que a fiscalidade tradicional do tributo não faz. A tributação promove a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correções das

desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento (artigo 5.º, n.º 1, 2.ª parte, da LGT), como a tributação do consumo que visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo (artigo 104.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa).

XVI – Na criação de normas de tributação, o legislador tem sempre presentes os seus efeitos sociais e económicos, atento o elemento finalístico do imposto. **A ideia subjacente ao imposto é sempre a de servir a comunidade, sendo a arrecadação de recursos financeiros um mero instrumento face ao objetivo principal que não pode deixar de ser a prossecução do interesse público consagrado na lei, sob pena de ausência de eticização dos impostos.**

IV

XVII – O artigo 103.º, n.º 2, consagra o **princípio da tipicidade fiscal** e concretiza e aprofunda a **reserva de lei** prevista nos artigos 165.º, n.º 1, alínea *i*), e 227.º n.º 1, alínea *i*), da CRP. A competência legislativa em matéria de **criação de impostos, sistema fiscal** e do **regime geral das taxas e demais contribuições financeiras** a favor das entidades públicas está reservada à Assembleia da República, podendo esta delegar os respetivos poderes constitucionais no Governo (reserva relativa de competência legislativa), desde que observe os parâmetros dos números 2, dos artigos 165.º e 103.º da CRP.

A **reserva relativa de competência parlamentar** insere-se na **legalidade democrática**, na lógica do Estado social de Direito, transmitindo uma partilha do poder entre parlamento e governo, recebendo este uma legitimidade democrática indireta por emanar da maioria parlamentar ou ter o apoio dela “ideia de partilha diacrónica do poder” a que se refere JOSÉ CASALTA NABAIS (*O Dever fundamental de pagar impostos*, Coimbra, 1998, pág. 332); “policentrismo institucional”, a que se refere igualmente SÉRVULO CORREIA (*Legalidade e autonomia contratual nos contratos administrativos*, Coimbra, 1987, pág. 214).

Segundo o artigo 165.º, n.º 2, da CRP, cuja redação atual é semelhante à do artigo 80.º I, da Constituição alemã, a **autorização legislativa** deve definir o **objeto**, o **sentido**, a **extensão** e a **duração da autorização**, a qual pode ser prorrogada. No entanto, no ordenamento português o **decreto-lei autorizado contém uma normação primária** e não secundária, ao contrário do que acontece com os regulamentos autorizados, no ordenamento alemão (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, págs. 120-121).

O **objeto** da lei de autorização legislativa corresponde à definição em concreto das matérias sobre as quais o decreto-lei autorizado pode legislar. O **sentido** da lei corresponde ao conjunto de princípios e de fins a prosseguir pelo diploma autorizado. Já a **extensão** da lei tem que ver com a amplitude do decreto-lei autorizado (ex.: delimitação do objeto). Por último, a **duração** corresponde ao período de tempo em que pode ser emitido o decreto-lei.

O n.º 2 do artigo 165.º da CRP implica assim que as leis de autorização legislativa devem ter pelo menos uma **determinação mínima**. A título de exemplo, lembre-se o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 358/92, de 11 de novembro, que considerou inconstitucional a autorização legislativa conferida ao Governo, para este aprovar o código das avaliações da contribuição autárquica.

A **função de orientação política** da Assembleia da República permite identificar o grau de determinação mínima exigível às leis de autorização ao abrigo da alínea *i*) do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 165.º, complementado pelo artigo 103.º, n.º 2. Pelo que o

Parlamento, unilateralmente ou com a colaboração do Governo, através de lei ou de autorização legislativa, deve definir sempre as linhas de orientação política em matéria de impostos.

O **objeto da reserva de lei** corresponde à criação de todos e de cada um dos impostos e dos seus elementos essenciais, bem como a sua alteração e a sua extinção. O **sistema fiscal** é o conjunto dos impostos (leis substantivas) e das regras de procedimento administrativo (incluindo todas as regras sobre princípios tributários, sobre a relação jurídica tributária nas perspetivas estática e dinâmica, reclamações, recursos hierárquicos e outros procedimentos relativos à apreciação ou reposição da legalidade dos atos de liquidação do imposto, de determinação da matéria tributável, de execução fiscal e outros), e de processo judicial, de arbitragem, mediação e outros procedimentos de resolução de litígios. Em relação às **taxas** e às outras **contribuições financeiras** a favor de entidades públicas, apenas o seu **regime geral está sujeito a reserva de lei** (desde a revisão constitucional de 1997). As **taxas** caracterizam-se pelo **senalagma** e na ausência de um **regime geral** que discipline os seus **elementos essenciais** e que permita verificar a sua constitucionalidade, esta deve então ser fiscalizada pelo **princípio da cobertura de custos**, o qual constitui uma vertente do princípio da proporcionalidade (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, págs. 51-55). As contribuições financeiras que não constituam impostos caracterizam-se por um **senalagma difuso**. O controlo da sua constitucionalidade deve ser feito através de critérios materiais, a saber: os contribuintes devem constituir um **grupo homogêneo**; a **contraprestação deve ser suportada pelo grupo de destinatários** dos serviços; deve existir uma **utilidade do grupo**; o montante deve suportar o teste da **proporcionalidade**, na lógica da **repartição igual do benefício** e da **correspondência entre o montante a cobrar e os custos** (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, págs. 58-60).

XVIII – O princípio da tipicidade fiscal contém os elementos essenciais do imposto que devem ser definidos por *lei*. A relação entre o artigo 103.º, n.º 2, e os artigos 165.º n.º 1, alínea i), e 227.º, n.º 1, alínea i), da CRP também pode ser explicada através da contraposição entre uma **reserva de lei material** (n.º 2 do artigo 103.º da CRP) e uma **reserva de lei formal ou competencial** [artigos 165.º, n.º 1, alínea i), e 227.º, n.º 1.º, alínea i), da CRP]. A este propósito *vide* A. L. SOUSA FRANCO, *Sistema financeiro e constituição financeira no texto constitucional de 1976*, vol. 3, págs. 530 e segs.; JORGE MIRANDA, *A Competência legislativa no domínio dos impostos e as chamadas receitas para fiscais*, págs. 15, 16 e segs.; J. L. SALDANHA SANCHES, *A Segurança Jurídica no Estado Social de Direito: Conceitos Indeterminados, Analogia e Retroactividade no Direito Tributário*, págs. 281 e segs.

XIX – A tipicidade fiscal assegura os objetivos prosseguidos pela reserva de lei: **aprovação parlamentar dos impostos** (aprovação dos impostos pelos representantes parlamentares democraticamente eleitos) e a **previsibilidade** e **calculabilidade** do imposto a pagar. A aprovação parlamentar e previsibilidade são, por seu turno, manifestações do **princípio do Estado de direito democrático** e da **segurança jurídica**.

XX – A **função garantística da reserva de lei** postula uma **densificação normativa progressiva**, para a qual contribuem Parlamento, Governo, Administração e Tribunais. A **previsibilidade** e **calculabilidade** do imposto, tendo em conta a complexidade dos ordenamentos tributários atuais e a **coexistência da legalidade com princípios constitucionais materiais**, não deve ser entendida necessariamente como um cálculo antecipado do imposto pelo contribuinte leigo a partir da lei do Parlamento, e que aliás o nosso Tribunal Constitucional rejeita (Acs. n.ºs 233/94, 756/95 e 236/01).

XXI – O princípio da tipicidade fiscal do artigo 103.º, n.º 2, da CRP exige que a lei parlamentar, ou o decreto-lei autorizado conforme o caso, defina o *an* e o *quantum* do imposto. Assim, o **objeto** e o **sentido da lei (de autorização)**, no caso dos impostos, devem abranger o *an* e o *quantum*: a incidência em sentido amplo e todos os elementos de quantificação (ANA PAULA DOURADO, *O Princípio da legalidade Fiscal – Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre Apreciação*, págs. 109-117).

XXII – O artigo 165.º, n.º 2, da CRP, ao exigir que a **autorização legislativa** defina o objeto, o sentido, a extensão e a duração da autorização, também contém uma **reserva de lei material**. Ele confere um **conteúdo mínimo** à lei de autorização parlamentar.

Como já se referiu, as **leis de autorização legislativa** devem definir o **objeto** e o **sentido** do decreto-lei autorizado, não podendo constituir meros cheques em branco. Pelo que elas devem conter uma **determinação mínima**, o que implica **orientação política (conteúdo material bastante)** quanto aos **elementos** mencionados no n.º 2 do artigo 165.º e no n.º 2 do artigo 103.º, ambos da CRP (cfr. ANA PAULA DOURADO, *O Princípio da legalidade Fiscal – Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre Apreciação*, págs. 84-103).

As leis de autorização dos Códigos de IRS e de IRC (Lei n.º 106/88, de 17 de setembro), por exemplo, não cobriram alguns destes aspetos, nem outros – nota-se especialmente a ausência de orientação quanto ao regime de determinação da matéria tributável de IRC – parecendo que o legislador parlamentar conjugou efetivamente o artigo 165.º, n.º 2, com o artigo 103.º, n.º 2, ambos da CRP, mas que interpretou a “incidência” num sentido bastante restrito quase limitado apenas ao objeto e ao sujeito de imposto.

Em autorizações legislativas posteriores, nomeadamente as que desencadearam as alterações parciais aos códigos de imposto em 2000 (Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, chamada lei da reforma da tributação do rendimento), e a reforma dos impostos sobre o património (Lei n.º 26/2003, de 30 de julho), o grau de pormenorização já cumpriu, em regra, as exigências de *orientação política* do Governo relativamente à determinação da matéria tributável e em matérias de elevada especialização jurídico-fiscal, de que são exemplo o regime das fusões, cisões, entrada de ativos e permuta de ações, ou da criação de um regime de reserva fiscal para investimento para determinadas pessoas coletivas, ou do regime fiscal da zona franca da Madeira. Na autorização legislativa para harmonização das disposições de procedimento tributário, não é dada qualquer orientação de conteúdo, e o sentido da harmonização gera dúvidas (artigo 43.º, n.º 2, da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de dezembro). A reforma do IRC de 2014 e do IRS para 2015 foram aprovadas por Lei da Assembleia da República (Leis n.º 2/2014, de 16 de janeiro, e n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, respetivamente). (ANA PAULA DOURADO, *Lições*, pág. 126).

XXIII – Para a **função de garantia** relacionada com a **previsibilidade**, é irrelevante o sentido em que são alterados os elementos essenciais do imposto – isto é, agravamento *versus* desagravamento – ao contrário do que parece fazer crer o Tribunal Constitucional no Ac. n.º 48/84 (cfr. ainda os Acs. n.ºs 233/94, 756/95 e 236/01). Em qualquer dos casos, estamos perante uma **interferência ou ablação na propriedade e liberdade privadas**, mesmo quando se reduz a carga fiscal, atendendo ao princípio da unidade e da coerência que deve caracterizar o sistema fiscal (ANA PAULA DOURADO, *Lições*, pág. 117).

VI

XXIV – O artigo 103.º, n.º 2, da CRP, enumera os **elementos dos impostos** e as matérias que devem ser definidos por lei da Assembleia da República, autorização legislativa e decreto-lei autorizado, e decreto-legislativo regional: “Os impostos são criados por lei que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.”

XXV – O **princípio da tipicidade fiscal em sentido restrito** abrange o *an* e o *quantum* do imposto. O *an* corresponde ao objeto ou facto tributário e ao sujeito passivo; já o *quantum* abrange a base tributável (ou os elementos que concorrem para a determinação da medida do imposto), todas as normas de quantificação do imposto, sejam elas regras de determinação da matéria tributável, deduções à coleta, ou a taxa ou alíquota do imposto (ANA PAULA DOURADO, *O Princípio da legalidade Fiscal – Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre Apreciação*, págs. 109-119).

Sendo assim, apenas a 1.ª parte do artigo 103.º, n.º 2, referindo-se à **incidência** (em sentido amplo, abrangendo sujeito, objeto e o *quantum*) e à **taxa** (*quantum* em sentido restrito), consubstancia o princípio da tipicidade fiscal.

XXVI – A incidência *lato sensu* abrange também as **regras de avaliação**. A reserva de lei neste caso é exigível, quer as regras de avaliação sejam dirigidas ao fisco ou aos sujeitos passivos, impondo a estes deveres legais. Isto é, todas as disposições que imponham deveres aos sujeitos passivos que interfiram com a avaliação ou quantificação do imposto, como é o caso do regime de reembolsos do IVA, estão também sujeitas a reserva de lei (J. XAVIER DE BASTO e J. L. SALDANHA SANCHES, *O Novo regime de reembolsos do IVA – um despacho normativo ilegal*, págs. 3 e segs.).

Também parte da incidência, e por isso sujeitas a reserva de lei, são as **normas de conexão unilaterais** que definem os rendimentos tributáveis de sujeitos passivos residentes e de sujeitos passivos não residentes (ANA PAULA DOURADO, *O princípio da legalidade fiscal – Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, pág. 110; ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, pág. 138; J. CASALTA NABAIS, *O Dever fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, pág. 365), e as **normas unilaterais de atenuação de dupla tributação**, uma vez que elas afetam o *quantum* do imposto a pagar.

XXVII – Quanto à **taxa ou alíquota**, é a própria definição da mesma que deve ser definida por lei, e não apenas os seus limites. Tal só não acontece se outros princípios ou disposições constitucionais legitimarem uma margem – estreita ou não muito alargada – de discricionariedade quanto ao montante exato da mesma (tal como o princípio da autonomia local, ou, desde a revisão constitucional de 1997, o artigo 238.º, n.º 4, da CRP) (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, pág. 144).

XXVIII – Os **benefícios fiscais** também estão submetidos à **reserva de lei**, mas não integram a incidência, até porque **afastam, em termos práticos, as normas de incidência** (ANA PAULA DOURADO, *O Princípio da legalidade Fiscal – Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre Apreciação*, págs. 106-107), prosseguindo outras finalidades: as normas dos benefícios fiscais são normas extrafiscais (“normas de orientação económica” e “normas de finalidade social”). Trata-se de medidas de carácter **excecional** (desagravamentos fiscais) instituídas para **tutela de interesses**

públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem (artigo 2.º, n.º 1, do EBF).

Os motivos que justificam a integração dos **benefícios fiscais** no âmbito da exigência constitucional de **reserva de lei**, apesar do seu carácter desonerador, têm que ver com a **excepcionalidade** que caracteriza os benefícios fiscais (EDUARDO PAZ FERREIRA, *Em Torno das Constituições Financeira e Fiscal e dos Novos Desafios na Área das Finanças Públicas*, pág. 331), mas também com a necessidade de uma garantia reforçada de legalidade, controlo, transparência e igualdade efetiva, quando se discriminam positivamente contribuintes, sem perder de vista o princípio da coerência sistemática que necessariamente rege o sistema fiscal.

Na verdade, como parte da extrafiscalidade, os benefícios fiscais estão sujeitos às regras do Direito Económico Fiscal – ou seja, em parte, a regras do Direito Fiscal clássico ou material, entre as quais a reserva de lei parlamentar, e em parte a regras flexíveis, de adaptação à economia, do Direito Económico (ANA PAULA DOURADO, *O princípio da legalidade fiscal na Constituição portuguesa*, pág. 454 e *O Princípio da legalidade Fiscal – Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre Apreciação*, págs. 125-132).

Por outro lado, quer no âmbito do Estado Fiscal quer no âmbito da concorrência fiscal, a que se assiste no quadro da UE, o benefício fiscal pode ser considerado um auxílio de Estado proibido ao abrigo do artigo 107.º do TFUE, restringindo a aplicação dos princípios materiais fiscais. Por isso, os benefícios fiscais devem ser publicitados, e devem estar sujeitos a reserva de lei parlamentar (mesmo que delegável ao Governo, e mesmo sem impedir que as Assembleias Legislativas Regionais tenham competências legislativas nessa matéria).

Diferentemente das “normas fiscais” (normas destinadas à obtenção de receitas fiscais), cuja reserva de lei parlamentar, como vimos, está relacionada com preocupações garantísticas e com o princípio do Estado de Direito democrático, a reserva de lei parlamentar para os benefícios fiscais encontra a sua justificação capital no facto de eles restringirem o princípio do Estado fiscal (porque este se caracteriza como o Estado cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos) e de se desviarem do princípio da igualdade, na vertente da capacidade contributiva, sendo esta um limite material constitucional ao legislador ordinário.

Em confronto com as normas de incidência e da taxa de imposto, os benefícios fiscais são o reverso da medalha, e o legislador constituinte terá entendido que o afastamento dessas normas e com ele a restrição dos limites ou princípios materiais constitucionais fiscais deve estar também submetido à reserva de lei parlamentar do artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP, sob pena de se defraudar a reserva de lei fiscal.

No entanto, a reserva de lei parlamentar não é suficiente para legitimar a previsão normativa e a atribuição em concreto dos benefícios fiscais. Para além da sujeição à reserva de lei, o afastamento ou restrição dos limites materiais constitucionais fiscais carece de justificação com base em princípios orientadores, os quais devem ser sempre ponderados juntamente com os princípios materiais fiscais a restringir (ANA PAULA DOURADO, *O princípio da legalidade fiscal – Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Coimbra, 2015, pág. 128).

XXIX – Finalmente, a reserva de lei relativa às **garantias dos contribuintes** – na parte não coberta pelo artigo 165.º, n.º 1, alínea b), da CRP – constitui o corolário da tipicidade do imposto e encontra a sua justificação no Estado de Direito Democrático e nos artigos 20.º e 268.º, n.º 4 e n.º 5, ambos da CRP.

Algumas garantias dos contribuintes constituem regras de procedimento, mas também podem ser regras atinentes à própria relação jurídica tributária, como é o

caso da prescrição das dívidas tributárias, a qual constitui um modo de extinção da relação jurídica tributária, logo compreendida na exigência constitucional de reserva de lei (ANA PAULA DOURADO, *O Princípio da legalidade fiscal – Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, pág. 133).

XXX – Em relação ao regime das **infrações fiscais**, o artigo 103.º, n.º 2, nada acrescenta ao artigo 165.º: os tipos de crime fiscal e de contraordenação fiscal e as respetivas sanções e processos já estão sujeitos a reserva de lei, ao abrigo das alíneas c) e d), do artigo 165.º, n.º 1, da CRP (“[d]efinição dos crimes, penas, medidas de segurança e respetivos pressupostos, bem como processo criminal” e “[r]egime dos atos ilícitos de mera ordenação social e do respetivo processo”, respetivamente). Cfr. GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito Penal Português – Teoria do Crime*, págs. 17-31; AMÉRICO TAIPA DE CARVALHO, *Direito Penal – Parte Geral, Questões Fundamentais, Teoria do Crime*, 2.ª ed., págs. 156-163.

Tal como o Tribunal Constitucional (Ac. n.º 56/84), entendemos que a reserva de lei abrange a **atividade de criminalização ou agravação, e a da descriminalização ou de atenuação** (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, págs. 146-148). Em sentido diverso: JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal, Parte geral, Questões Fundamentais, a Doutrina Geral do Crime*, I, Coimbra, 2007, pág. 199. Já AMÉRICO A. TAIPA DE CARVALHO entende que do princípio da separação de poderes decorre a proibição de um decreto-lei não autorizado vir “desdizer” o que a lei ou decreto-lei autorizado “disseram” (*Direito Penal, Parte Geral, Questões fundamentais, Teoria Geral do Crime*, págs. 157-158). Cfr. ainda (ANA PAULA DOURADO, *O Princípio da legalidade Fiscal – Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre Apreciação*, págs. 134-136).

XXXI – No caso das **garantias dos administrados** a que se aplica o artigo 165.º, n.º 1, al. b), da CRP, em princípio, a reserva de lei abrange todo o regime dos direitos, liberdades e garantias (cfr. CASALTA NABAIS, *Os Direitos Fundamentais na Jurisprudência do Tribunal Constitucional*, Separata do Vol. LXV (1989) do BFDUC, págs. 18 e segs. Repare-se que JORGE REIS NOVAIS escreve que o “Tribunal só considera acionável a exigência de reserva de lei parlamentar quando se trata de restrição e não de mero condicionamento de exercício de direito fundamental”, e cita vários acórdãos: (*As Restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição*, 1.ª ed., págs. 186-188 e nota 322). Assim, por exemplo, embora implicitamente, *vide* AcTC n.º 99/88. Considerando que a reserva de lei abrange o conteúdo essencial dos direitos, liberdades e garantias e direitos análogos, e não apenas as restrições, *vide* JORGE MIRANDA, *O Regime dos direitos, liberdades e garantias*, pág. 93; J. M. SÉRVULO CORREIA, *Legalidade e Autonomia Contratual nos Contratos Administrativos*, pág. 306 e nota 513. M. REBELO DE SOUSA/J. DE MELO ALEXANDRINO, *Constituição da República Portuguesa Comentada*, pág. 98; sujeitando a reserva de lei parlamentar “todos os aspetos do regime dos direitos, liberdades e garantias”, J. J. GOMES CANOTILHO/VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada, Artigos 1.º a 107.º*, Vol. I, 4.ª ed., págs. 395-396).

J. VIEIRA DE ANDRADE não considera inconstitucionais decretos-leis que protejam, promovam, ampliem ou executem a disciplina dos mesmos (*Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, 5.ª ed., pág. 322; e *Autonomia regulamentar e reserva de lei*, págs. 1-35). Considerando que a concretização e regulamentação de direitos fundamentais não está sujeita a reserva de lei parlamentar, *vide* MANUEL AFONSO VAZ, *Lei e reserva de lei, A causa da lei na constituição portuguesa de 1976*, págs. 312 e cfr. ainda (ANA PAULA DOURADO, *O Princípio da legalidade Fiscal – Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre Apreciação*, págs. 137-143).

XXXII – A função garantística da reserva de lei fiscal abrange quaisquer alterações de regime, por estar em causa a previsibilidade do montante do imposto (e da situação fiscal) e a tutela de confiança do contribuinte (PEDRO SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, 10.^a ed., pág. 96).

Mas há outras razões para este entendimento (*vide* AcTC n.º 56/84). No plano da hierarquia das fontes, se as normas procedimentais e processuais fiscais que disciplinam as garantias estão sujeitas ao artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP, **as normas que modificam esse regime num plano mais favorável têm de estar previstas em fontes da mesma hierarquia**, por razões técnico-formais. As segundas revogam ou derogam as primeiras, o que impede que um regulamento derroge uma lei ou decreto-lei autorizado, embora este argumento não valha para os decretos-leis não autorizados.

As mesmas razões substanciais invocadas no mesmo Acórdão n.º 56/84, a propósito das garantias em matéria penal, apontam no sentido da reserva de lei parlamentar das garantias dos contribuintes: se assim não fosse, o sistema de garantias procedimentais e processuais fiscais, instituído por lei parlamentar ou decreto-lei autorizado, poderia ser neutralizado (defraudado) pelo executivo, por decreto-lei não autorizado (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, págs. 145-150).

VII

XXXIII – O princípio da legalidade fiscal exige que todas as leis em sentido formal (leis parlamentares ou decretos-leis autorizados ou até decretos-legislativos regionais) sejam **suficientemente determinadas** de modo que os particulares possam **entender e prever** as atuações da administração tributária (AcTC n.º 233/94). No entanto, estas exigências de densificação da lei formal pelo Tribunal não implicam necessariamente a calculabilidade do imposto pelo sujeito passivo (ou o cálculo exato).

Devido às exigências da reserva de lei fiscal, ligadas à previsibilidade e calculabilidade, a indeterminação da lei fiscal postula uma **concretização progressiva** da lei formal, através de decretos-leis não autorizados, regulamentos, de orientações genéricas e de uma jurisprudência constantes, com base nos casos típicos (**tipificação**). Na verdade, a indeterminação da lei fiscal raramente aconselha o juízo discricionário, segundo as circunstâncias do caso. Pode acontecer uma ponderação do caso típico e de algumas circunstâncias individuais, quando se aplicam, por exemplo, os preços de transferência. Os métodos dos preços de transferência correspondem a casos típicos, mas a sua aplicação ao contribuinte exige a ponderação do caso.

Cabe sempre aos tribunais exercerem o controlo dos limites internos e externos à margem de livre apreciação e à discricionariedade e, por isso, **os acordos secretos são proibidos**.

São recomendáveis as técnicas legislativas que juntam as definições a conceitos-padrão, numa lógica de “*principles-based taxation*”. Mas não é inconstitucional a utilização de conceitos vagos e indeterminados e uma conseqüente margem de livre apreciação atribuída à administração; nem o desenvolvimento desses conceitos por decretos-leis não autorizados ou por regulamentos, em relação aos aspetos técnicos da disciplina legal (Acs. n.ºs 233/94, 756/95, 236/01 e 127/04) (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, págs. 151-152).

XXXIV – Em relação ao **grau de determinação legislativa** exigido pelo artigo 103.º, n.º 2, da CRP, podemos dizer esquematicamente que:

1) Quanto às normas de **determinação do an e do quantum** do imposto, cabe à lei formal (lei parlamentar, decreto-lei autorizado ou decreto-legislativo regional)

estabelecer diretamente o regime para os casos típicos (casos-padrão ou paradigmas) a que se dirige (o núcleo – determinado/coabrindo casos típicos – do conceito deve ser maior do que a auréola – indeterminada/coabrindo casos atípicos);

2) No caso da **incidência objetiva em sentido restrito (objeto do imposto)**, para além da definição e enumeração das manifestações típicas de riqueza que cada imposto pretende atingir (pela **técnica da tipicidade tendencialmente fechada e através de tipos jurídicos estruturais ou reais**), podem ser consagradas cláusulas residuais que abram a tipicidade e atinjam manifestações de riqueza semelhantes (por ex., outros rendimentos resultantes da aplicação de capitais, no caso do CIRS; ou a “prestação de serviços” no caso do CIVA, que (tendencialmente) cobre todas as situações não abrangidas, por exemplo pelo IMT – e pela antiga SISA);

3) No caso da **incidência subjetiva (sujeitos passivos)**, a enumeração dos sujeitos não tem de ser taxativa, mas exemplificativa, de modo a evitar que determinadas entidades, pela forma jurídica que assumam, escapem do âmbito de incidência (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, págs. 152-153).

XXXV – Quanto às **regras de determinação e quantificação da matéria tributável**, cabe à lei (parlamentar ou decreto-lei autorizado) definir o regime a aplicar, de tal modo que o intérprete perceba quais as opções tomadas e consiga prever (no sentido amplo do termo) o imposto a pagar (valendo aqui o princípio da previsibilidade e calculabilidade); todavia, para que a lei não fique sobrecarregada de pormenores, deve caber a um decreto-lei não autorizado ou a um regulamento, o desenvolvimento desses critérios (por exemplo, os métodos do preço comparável de mercado, do preço de revenda minorado ou do custo majorado estão e devem estar enumerados no Código do IRC como métodos a adotar na determinação dos preços de transferência operados entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade com a qual esteja em situação de relações especiais; mas a explanação e desenvolvimento desses métodos pode e deve estar prevista num outro diploma – que pode ter a forma de decreto-lei não autorizado ou regulamento, ou até consistir num acordo de cavalheiros ou código de conduta entre Estados-membros da União Europeia) (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, págs. 153-154).

XXXVI – É ainda recomendável que as **orientações genéricas** vão concretizando os conceitos legais (e regulamentares) indeterminados, de modo que diminua o grau de incerteza na aplicação da lei, e permita ao contribuinte ver gradualmente assegurados os referidos princípios da previsibilidade e calculabilidade do imposto.

A **concretização progressiva** dos conceitos jurídicos indeterminados permite aos tribunais um controlo mais eficaz da aplicação da lei pela administração (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, pág. 154).

XXXVII – Quanto aos **benefícios fiscais**, dado serem normas extrafiscais, na confluência da constituição económica e constituição fiscal, a lei parlamentar ou o decreto-lei autorizado podem conceder ao Ministro das Finanças discricionariedade para ponderar a atribuição dos mesmos a casos concretos. Todavia, os tribunais deveriam fazer um controlo da observância de princípios materiais: só são legítimos os benefícios que prosseguem o **bem-estar geral** e não apenas o bem-estar de um grupo restrito de cidadãos (porque o sujeito passivo cria um x número de postos de trabalho, por ex.), que respeitem o princípio da **proporcionalidade** em sentido amplo, devendo também ser ponderado o **ganho para a comunidade**; estes princípios devem também ser confrontados com os princípios materiais do Direito Fiscal a restringir, *i.e.*, deve

ser avaliado se estes princípios devem prevalecer sobre a igualdade na vertente da capacidade contributiva, progressividade, e quaisquer outros limites materiais fiscais que sejam restringidos pelos benefícios fiscais (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, pág. 154).

XXXVIII – Em todos os pontos anteriormente enunciados, os **tribunais devem controlar a legalidade da atuação administrativa**. A consagração de conceitos jurídicos indeterminados implica a sua **interpretação segundo os critérios gerais de interpretação das leis fiscais**.

Quanto às normas de incidência objetiva, e subjetiva em sentido restrito, as dúvidas sobre tributação/não tributação colocam uma questão de limites de interpretação admissível, em matérias sujeitas a reserva de lei, **cabendo aos tribunais a última palavra**.

No caso de **normas sobre a determinação/avaliação ou quantificação da matéria tributável**, embora também sujeitas a **reserva de lei**, quando as situações a avaliar se localizem na auréola do conceito, e a **interpretação permita mais do que uma solução**, pode (deve) o tribunal aceitar a concretização ou interpretação da administração, desde que ela constitua uma **interpretação possível** desse conceito – os princípios da praticabilidade e da igualdade possível assim o recomendam. É também relativamente a estes casos que a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo tem defendido a existência de uma **margem de livre apreciação administrativa, na ausência de erro manifesto** (embora a designe erradamente de discricionariedade técnica e não controle a observância dos limites a essa margem de liberdade, e embora ela seja exercida pela aplicação da lei ao caso individual). Na ausência de densificação de leis indeterminadas pela administração, deve o tribunal fazê-lo através de uma jurisprudência constante (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, págs. 154-155).

XXXIX – A jurisprudência do Tribunal Constitucional tem decidido no sentido da não inconstitucionalidade dos conceitos jurídicos indeterminados. Por exemplo, no Acórdão da 2.ª Secção, de 22.9.04, rec. n.º 119/94, a propósito do então artigo 57.º do Código do IRC (atual artigo 63.º do Código do IRC), diz-se no ponto 3: *“quando a lei usa conceitos jurídicos indeterminados, embora daí resulte que a administração vem a beneficiar de uma certa margem de livre apreciação, não haverá ofensa da Constituição desde que os dados legais contenham uma densificação tal que possam ser tidos pelos destinatários da norma como elementos suficientes para determinar os pressupostos de atuação da Administração e que simultaneamente habilitem os tribunais a proceder ao controlo da adequação e proporcionalidade da atividade administrativa assim desenvolvida”*.

Tem sido jurisprudência pacífica e reiterada do Supremo Tribunal Administrativo que o então artigo 57.º do Código do IRC que definia relações especiais, não violava o princípio da legalidade tributária (Acórdão do Pleno do Contencioso Tributário, de 19 de março de 2003, Proc. n.º 019858).

Não constitui inovação o simples preenchimento e concretização de conceitos jurídicos indeterminados (Acórdãos n.ºs 500/97 e 621/98, embora esta afirmação tenha sido proferida a propósito de uma questão lateral, *i.e.*, tratava-se de conceitos jurídicos indeterminados constantes do ETAF e da alteração, pelo Governo, da entidade competente para a cobrança coerciva de créditos).

Porém, no Ac. do TJUE (Quarta Secção), de 3 de outubro de 2013, processo C-282/12, *Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda. vs. Fazenda Pública*, o Tribunal considerou que o então artigo 58.º, n.º 4, do Código do IRC (atual 63.º, n.º 4, do Código do

IRC) que define relações especiais não era suficientemente determinado para efeitos do Direito Europeu.

Se este conceito estivesse densificado em decreto-lei, regulamento, orientação genérica ou jurisprudência constante, estes deveriam ter sido referidos pelo Governo português e o Tribunal de Justiça já não poderia concluir que a regra do artigo 58.º, n.º 4 do Código do IRC não satisfazia os requisitos da segurança jurídica (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, págs. 155-157).

XL – O princípio da legalidade fiscal não impede as remissões expressas da lei formal para regulamento ou decreto-lei não autorizado que desenvolvam aspetos estritamente técnicos do regime (AcTC n.º 236/01). O mesmo Acórdão entendeu que essas remissões são aconselháveis para que a lei fiscal possa exercer eficazmente a sua função de garantia.

Ainda segundo o Ac. n.º 236/01 (v. pontos 8-10), não são inconstitucionais – não são *praeter legem* – os decretos-leis não autorizados (nem os regulamentos) que não criem uma nova categoria de incidência. No caso apreciado pelo Tribunal, tratava-se de um decreto-lei que veio permitir e disciplinar a reavaliação dos elementos do ativo imobilizado corpóreo das empresas, após a entrada em vigor do novo sistema de tributação, reavaliação essa que podia incidir sobre bens já reintegrados – isto é, bens reavaliados após o decurso do período máximo da sua vida útil, podiam ser considerados custos –, o que não estava previsto expressamente pelo Código do IRC.

Segundo o Tribunal, a questão tinha natureza técnica, e o decreto-lei, “fazendo como que uma explicitação da regulamentação em vigor, *v[inha]* somente submeter ao regime fiscal geral as reintegrações e amortizações decorrentes de reavaliações realizadas após o decurso do período de vida útil dos elementos reavaliados. Este diploma não cria[va], portanto, uma nova categoria de custos [...] não trata[va] [...] da definição da norma de incidência ou da determinação do seu objeto, isto é, não trata[va] do critério definidor do tipo de deduções à matéria coletável” (ponto 8).

É também compatível com o princípio da legalidade, a atribuição por lei de uma margem de apreciação à administração, na aplicação de critérios técnicos ao caso individual: no Ac. n.º 236/01, o Tribunal lembra que o Código do IRC atribui competência à DGCI para aceitar casos especiais de reintegração e amortização – “*devidamente justificados*” –, para além do período máximo de vida útil dos bens: o que em regra não é aceite (no mesmo sentido, Acs. n.ºs 451/01 e 589/01).

A **densificação** das leis fiscais tem de ser conjugada com o **princípio da igualdade**, o que significa que as exigências de densificação não são absolutas, e justifica que o legislador possa recorrer a conceitos jurídicos indeterminados, com o objetivo de facilitar a aplicação da lei a casos idênticos. Exemplo da necessidade de conjugação da legalidade com a igualdade fiscal é a consagração de cláusulas residuais na definição dos tipos de incidência objetiva, tal como “quaisquer outros rendimentos derivados da simples aplicação de capitais não compreendidos na Secção A” (artigo 12.º, n.º 6, do Código de Imposto de Capitais) (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, págs. 157-158).

O Tribunal Constitucional pronunciou-se pela não inconstitucionalidade desta cláusula, justamente com base nessa argumentação:

“A justificação de qualquer destas realidades (conceitos amplos/exigências de determinabilidade) não deixa de ser possível face a regras ou princípios constitucionais relevantes: se a determinabilidade se acolhe na defesa dos contribuintes contra o arbítrio da administração fiscal, que subjaz aos n.ºs 2 e 3 do artigo 106.º, o emprego de conceitos amplos e por vezes indeterminados – os únicos que garantem

a plasticidade que possibilite a adaptação ao constante aparecimento de novas situações que, substancialmente iguais a outras já tributadas, não estejam ainda formalmente descritas com precisão – não deixa, o emprego deste tipo de conceitos, de se poder louvar no cumprimento do mandato de igualdade em sentido material, não permitindo o aparecimento constante de refúgios de evitação fiscal” (Ac. n.º 756/95, de 20 de dezembro, ponto 4.1.; cfr. também no sentido de que os princípios da igualdade e praticabilidade reclamam conceitos legais indeterminados, Ac. n.º 127/04, de 3 de março).

VIII

XLI – O n.º 3, do artigo 103.º, da CRP, consagra o **direito de resistência** dos contribuintes ao **pagamento de impostos inconstitucionais ou ilegais**, enquanto **garantia contra o abuso do poder**, uma vez que os preceitos constitucionais respeitantes aos direitos, liberdades e garantias são diretamente aplicáveis e vinculam as entidades públicas e privadas (artigo 18.º, n.º 1, da CRP).

XLII – No entanto, o direito de resistência apenas se verifica quando e se se **frustrarem todos os controlos internos do Estado**: existe o **direito de resistir** a qualquer ordem que ofenda os seus direitos, liberdades e garantias e de repelir pela força qualquer agressão, **quando não seja possível recorrer à autoridade pública** (artigo 21.º da CRP). Aquele normativo constitucional também se aplica enquanto reação ao **confisco**, sendo este último **proibido** [artigos 1.º da CRP e 5.º, n.º 1, e 6.º, n.º 1, alínea *a*), da LGT] (DIOGO LEITE DE CAMPOS, *As três fases de princípios fundamentais do Direito Tributário*, pág. 29).

O **direito de resistência fiscal** e a forma da sua concretização assentam no pressuposto de que a forma normal de reconhecer e afirmar direitos individuais é através do **recurso aos tribunais** (MARGARIDA MESQUITA, *Direito de resistência e ordem jurídica portuguesa*, pág. 32). A **autotutela de direitos**, designadamente o **exercício do direito de resistência**, reveste sempre carácter **subsidiário** e mesmo **excecional**, sendo **apenas possível quando e se não for possível**, como já se viu, **recorrer à autoridade pública**, logo deve ser utilizado com especial parcimónia e com respeito pelo **princípio da proibição do excesso** (artigo 18.º, n.º 2, da CRP). Neste caso pode mesmo existir a desnecessidade de prévia decisão judicial para obter a tutela do direito violado, mas o tribunal terá ainda assim que declarar justificado o facto em causa (JORGE MIRANDA e JOSÉ LOBO MOUTINHO, *Constituição Portuguesa Anotada – Preâmbulo – Princípios Fundamentais – Direitos e Deveres Fundamentais – Artigos 1.º a 79.º*, Volume I, 2.ª ed. revista, pág. 340). Por outras palavras, o direito de resistência apenas pode funcionar em **situações de impossibilidade de recurso às autoridades em tempo útil para evitar a lesão de direitos**, constituindo então uma verdadeira *ultima ratio* do cidadão-contribuinte no caso de ofensa aos seus direitos, liberdades e garantias (J. J. GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.ª ed., pág. 515). Sendo assim, o exercício do direito de resistência (*autotutela de direitos*) pressupõe necessariamente a **gravidade e a evidência da ofensa**, tratando-se de um direito individual que reflete o princípio da aplicabilidade imediata dos direitos, liberdades e garantias, bem como o seu carácter obrigatório para as entidades públicas (J. C. VIEIRA DE ANDRADE, *Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, 5.ª ed., pág. 340).

XLIII – O legislador constituinte, no n.º 3 do artigo 103.º, toma nesta matéria uma posição clara: quando estiver em causa a **criação de impostos que não nos termos preceituados na Constituição** (reserva de lei competencial e material), quando as leis

fiscais forem de aplicação retroativa (retroatividade autêntica) ou quando a liquidação ou a cobrança de imposto não se faça nos termos da lei (prevalência da lei), o contribuinte pode *recusar* o seu pagamento, exercendo o seu *direito de resistência*, sem prejuízo do carácter subsidiário e mesmo excepcional daquele (artigo 21.º da CRP).

XLIV – A todos é assegurado o **acesso ao direito e aos tribunais** para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, não podendo a justiça ser denegada por insuficiência de meios económicos (artigo 20.º, n.º 1, da CRP), sendo que as decisões dos tribunais administrativos são obrigatórias para todas as entidades públicas e privadas e prevalecem sobre as de quaisquer autoridades administrativas (artigo 158.º, n.º 1, do CPTA).

Perante uma ilegalidade cometida pela administração tributária, o contribuinte deve recorrer assim, em primeiro lugar, aos Tribunais. Por exemplo em caso de liquidação ilegal, pode o contribuinte deduzir impugnação judicial (artigos 99.º e 102.º do CPPT). Caso pretenda colocar em crise o próprio processo de execução fiscal, pode apresentar oposição judicial à execução (artigos 203.º e 204.º do CPPT). No entanto, se estamos a falar de um ato de execução em concreto, poderá deduzir reclamação junto do juiz do Tribunal Tributário (artigo 276.º do CPPT).

IX

XLV – A regra, em todos os ramos de Direito, é a de que a **lei nova apenas 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 (artigo 12.º, n.º 1, do Código Civil), aceitando-se assim uma retroatividade de grau mínimo (MIGUEL NOGUEIRA DE BRITO, *Introdução ao Estudo do Direito*, pág. 371), sob pena de defraudação das expectativas legítimas dos sujeitos jurídicos em presença.

No Direito Fiscal a regra é a da proibição da aplicação da lei fiscal a factos passados sobretudo quando os seus efeitos já estão consolidados ao abrigo da lei anterior: **ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que tenham natureza retroativa** (artigo 103.º, n.º 3, da CRP). A Lei Geral Tributária confirma no seu artigo 12.º, n.º 1, o princípio geral da irretroatividade da lei fiscal, ao estabelecer que as normas tributárias se aplicam aos factos posteriores à sua entrada em vigor, não podendo ser criados quaisquer impostos retroativos. Em face do exposto, as normas referentes aos elementos essenciais do imposto (artigo 103.º, n.º 2, da CRP) aplicam-se, em regra, apenas aos factos que ocorram a partir do início da vigência da nova lei, até como consequência lógica do princípio da legalidade material (*nullum tributum sine lege praevia*).

Compreende-se sem dificuldade a consagração constitucional expressa do **princípio da proibição geral da retroatividade da lei fiscal**, uma vez que o imposto, enquanto tributo *unilateral*, consubstancia uma ablação não sinalagmática da esfera patrimonial dos contribuintes, devendo ser garantida a estes a necessária segurança jurídica, designadamente a previsibilidade das normas aplicáveis à sua situação tributária concreta. Assim, por exemplo, quando foi implementada a tributação sobre as mais-valias em sede de IRS em relação à alienação de bens imóveis, o legislador introduziu um regime transitório (artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro), iniciando a lei a sua vigência apenas em 1 de janeiro do ano seguinte, não se verificando *in casu* a aplicação retroativa da lei fiscal.

Não obstante o aqui referido, convém ter presente que não assiste aos contribuintes propriamente um direito à imutabilidade da lei, uma vez que o legislador tem

em cada momento a função da realização da justiça material fiscal, devendo mesmo procurar acompanhar a evolução social e económica dos tempos.

XLVI – A **segurança jurídica** é um princípio decorrente do **Estado de Direito** (artigo 2.º da CRP), o qual deve ser garantido pelo ordenamento jurídico a todos os destinatários de normas jurídicas, tendo no Direito Fiscal como vertente *positiva* o princípio da **proteção da confiança** (ainda o referido artigo 2.º) e como vertente *negativa* justamente o princípio geral da **proibição da retroatividade da lei fiscal** (artigo 2.º e expressamente, como já vimos, o artigo 103.º, n.º 3).

A segurança jurídica na criação e aplicação do imposto pretende **evitar a “tributação-surpresa” dos contribuintes**, isto é, no caso específico de normas tributárias onerosas ou ablativas da esfera patrimonial daqueles, devem ser protegidas as legítimas expectativas dos contribuintes.

O **princípio da proibição da retroatividade da lei fiscal** vigora a par do princípio constitucional da **reserva de lei**, o qual também garante a previsibilidade das normas. No entanto, o princípio da legalidade (quer na vertente da reserva de lei quer na vertente da preferência de lei), em si mesmo, não fundamenta só por si a proibição da retroatividade, uma vez que uma lei parlamentar ou decreto-lei autorizado com efeitos retroativos passa o teste da legalidade (ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal I*, págs. 191-193), mas não necessariamente o teste da proteção da confiança.

A **proteção da confiança** constitui uma condição indispensável para o funcionamento da **economia de mercado**, uma vez que a previsibilidade dos efeitos das normas jurídicas é indispensável para o planeamento e empresarial e da iniciativa privada (artigo 61.º da Constituição da República Portuguesa), bem como da poupança e do consumo, sobretudo a médio e longo prazo (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, pág. 175).

XLVII – Antes da revisão constitucional de 1997, não estava consagrado explicitamente o princípio geral da irretroatividade da lei fiscal. No entanto, o Tribunal Constitucional já fundamentava o princípio da **proibição da retroatividade da lei fiscal** nos **princípios da segurança jurídica** e da **proteção da confiança** (cfr., por exemplo, Acs. n.ºs 11/83, 66/84 e 67/91), de alguma forma indo ao encontro da ideia de que os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança constituem ao mesmo tempo fundamento e corolário do **princípio da legalidade**. A tutela desses valores apenas pode ser alcançada se a lei fiscal for prévia à verificação dos pressupostos tributáveis, pelo que o princípio da não retroatividade das normas de direito tributário material estava consagrado, pelo menos, **implicitamente**, na Constituição (NUNO SA GOMES, *O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo*, pág. 167). Por outro lado, alguma doutrina alicerçava mesmo o princípio da irretroatividade da lei fiscal na regra da **proibição de leis restritivas de direitos, liberdades e garantias com carácter retroativo** (cfr. JORGE MIRANDA, *Retroactividade da lei criadora de impostos*, pág. 358; PEDRO SOARES MARTINEZ, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, 1989, pág. 148), contrariando o entendimento então dominante do Tribunal Constitucional (cfr., por exemplo, Ac. n.º 11/83).

XLVIII – O artigo 103.º, n.º 3, da CRP de 1976, na redação dada entretanto pela revisão constitucional de 1997, veio finalmente estabelecer **explicitamente** que **“ninguém pode ser obrigado a pagar impostos ... que tenham natureza retroativa”**. Entendemos que esta alteração ao texto constitucional não trouxe, em bom rigor, nada de substancialmente inovador relativamente ao exato significado e alcance da proibição da

retroatividade fiscal. Na verdade, não se explica no atual texto o que são afinal impostos retroativos, incumbindo ainda ao aplicador da norma jurídica, designadamente aos tribunais, delimitar esse conceito. Por outro lado, sustentamos que quer o conceito de impostos retroativos quer a proibição destes, devem ainda e sempre encontrar o seu fundamento no **princípio da tutela da confiança**, enquanto importante corolário da segurança jurídica. Em conclusão: quando se determina o significado e o alcance da retroatividade fiscal e da sua proibição deve ter-se sempre como princípios orientadores a **segurança jurídica** e a **tutela da confiança** (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, pág. 176).

Diferentemente da posição que aqui sustentamos, o próprio Tribunal Constitucional tem entendido em diversos Acórdãos – ainda que com algumas honrosas exceções – que o artigo 103.º, n.º 3, da CRP introduziu novidades, argumentando que a **proibição da retroatividade está agora isenta de quaisquer análises valorativas** e aproveitou esta alteração constitucional para construir uma jurisprudência mais sistematizada sobre o assunto (por exemplo, o Ac. n.º 128/09, bem como os Acs. n.ºs 11/83, 10/84, 287/90, 330/90, 486/96, 559/98, 556/2003, 128/2009, 188/2009, 399/2010, 3/2011, 396/2011 e 355/2013, todos do Tribunal Constitucional).

Sobre a origem e o alcance desta disposição, merece destacar-se ainda o AcTC n.º 128/09, segundo o qual o legislador constituinte, na revisão de 1997, veio lançar luz sobre a polémica que marcava a jurisprudência do Tribunal, sendo que até 1997 as decisões assentavam no seguinte argumento: uma lei fiscal seria inconstitucional (por violação do princípio da confiança) somente quando imposta a retroatividade em “termos que choquem a consciência jurídica e frustrem as expectativas fundadas dos contribuintes”. A retroatividade das leis fiscais seria constitucionalmente legítima sempre que não ferisse “de forma inadmissível ou intolerável, a certeza e a confiança na ordem jurídica dos cidadãos por ela afetados”. Estes critérios conduziram a que, em diversos Acórdãos, o Tribunal viesse dar como boas leis fiscais retroativas (por exemplo, nos Acs. n.ºs 11/83, 66/84, 67/91, 1006/96, 1204/96 e 416/2002). Em outros casos, ao invés, o Tribunal entendeu que, por inexistirem razões de interesse público que prevalessem sobre o valor da segurança jurídica, as normas retroativas seriam intoleráveis e, conseqüentemente, constitucionalmente ilegítimas (cfr., por exemplo, os Acs. n.ºs 409/89, 216/90, 410/95 e 185/2000).

XLIX – Se estivermos perante uma medida legislativa desfavorável aos contribuintes em matéria de benefícios fiscais (ex.: revogação de uma isenção de imposto), a jurisprudência constitucional filia esta questão no **princípio da segurança jurídica** e não propriamente na proibição geral da retroatividade da lei fiscal, fazendo-se apelo ainda assim a um **teste de proporcionalidade**, de modo a **ponderar quer o grau de expectativa criado no contribuinte quer o interesse público subjacente à alteração legislativa em causa** (AcTC n.º 128/2009).

L – Estamos perante retroatividade (autêntica ou própria) se a lei nova for aplicada a um facto tributário que na vigência de uma lei anterior teve o seu início e produziu todos os seus efeitos. Caso a lei nova seja aplicada a facto tributário com início no passado mas cujos efeitos ainda perduram no presente fala-se então em **retrospetividade** (retroatividade inautêntica ou imprópria), sendo então proibida a aplicação da nova lei mas apenas se for violada a **proteção da confiança**.

A jurisprudência constitucional tem considerado que o n.º 3, do artigo 103.º, da CRP apenas consagra a proibição da retroatividade (autêntica ou própria) da lei fiscal, sem ser necessário avaliar se a proteção da confiança foi ou não violada, pelo que a

análise da proteção da confiança acaba por ser, em termos práticos, relegada para as situações de mera retrospetividade (AcTC n.º 128/2009, março).

No entanto, o próprio Tribunal Constitucional nem sempre tem sido coerente em absoluto com esta posição, como se pode ver no Acórdão sobre a “comercialização de produtos farmacêuticos” (Ac. n.º 135/2012), em que o Tribunal curiosamente **depois de concluir que se trata de uma situação de retroatividade autêntica, considera este juízo insuficiente e vai analisar se existe violação da proteção de confiança.**

Para efeitos de averiguação de uma situação de retroatividade autêntica ou mesmo inautêntica, temos de ter sempre presente o **princípio da segurança jurídica na vertente da proteção da confiança.** Quando concluímos que uma lei fiscal é retroativa ou meramente retrospetiva, já fizemos previamente **um juízo sobre a violação da proteção de confiança** e considerámos que **a retroatividade autêntica implica uma violação mais forte da proteção da confiança do que a retrospetividade.**

O Tribunal diz-nos que o artigo 103.º, n.º 3, a CRP se refere apenas à retroatividade autêntica, mas em boa verdade já procedeu ao referido juízo valorativo assente no princípio da tutela de confiança. Este raciocínio é claro e correto em dois Acórdãos do Tribunal Constitucional.

i) Mecanismos de convergência de proteção social (redução das pensões):

“O princípio da proteção da confiança pode pois ser mobilizado nas situações da chamada retrospetividade, ainda que o valor jurídico da confiança possa ter aí um menor peso do que nas situações de verdadeira retroatividade. Nestes casos, refere Reis Novais, ‘a resistência à retroatividade apresenta uma menor intensidade normativa: o juízo de inconstitucionalidade dependerá essencialmente de uma ponderação de bens ou interesses em confronto.’” (Ac. n.º 862/2013).

ii) Contribuição de sustentabilidade:

“É, com efeito, evidente que a repercussão sobre o passado das novas escolhas legislativas, qualquer que seja a forma ou o grau de que se revista, diminui ou fragiliza a faculdade, que os cidadãos de um Estado de direito devem ter de poder saber com o que contam, nas relações que estabelecem com os órgãos de poder estadual. Precisamente por isso, a Constituição proibiu 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). A razão pela qual a Constituição exclui a possibilidade de existência de leis retroativas nesses casos reside precisamente na intensidade da condição de insegurança pessoal que do contrário resultaria no quadro de um Estado de direito democrático como é aquele que o artigo 2.º instituiu” (Ac. n.º 575/2014).

LI – Como já se se referiu, após a revisão constitucional de 1997, o Tribunal Constitucional tem vindo a aplicar o artigo 103.º, n.º 3, da CRP, de modo a averiguar sobretudo a existência de retroatividade autêntica ou própria. Concluiu o Tribunal que **o preceito constitucional em causa abrange 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 então do seu âmbito de aplicação as situações de retrospetividade (ou de retroatividade imprópria).** Por outras palavras, a proibição da retroatividade não abrange 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 antes do termo do ano a que corresponde o imposto e mesmo que se venha aplicar a todo o ano ou período fiscal em curso (AcTC n.º 399/2010). Nestes casos, estaremos assim

perante a denominada **retrospetividade** (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, págs. 178-182).

LII – Uma vez que os factos tributários de formação sucessiva apenas estão **concluídos no final de um ano ou período de tributação**, torna-se necessário saber se são protegidas constitucionalmente as expectativas de que leis novas mais gravosas apenas entrem em vigor depois de o período fiscal em curso estar concluído. Para analisar esta questão, o Tribunal Constitucional recorre ao **princípio da proteção da confiança**, o que parecia indicar que as referidas expectativas dos contribuintes estariam protegidas por este princípio jurídico. Assim, segundo aquele Tribunal, *“a norma retroativa é, por força do n.º 3 do artigo 103.º, inconstitucional. Mas tal não significa que, por causa disso, se tenha esgotado ou exaurido a ‘utilidade’ do princípio da confiança em matéria tributária. Pode haver outras situações – de retroatividade imprópria, ou até de não retroatividade – que convoquem a questão constitucional que é resolvida pela tutela da confiança”* (cfr. Acs. n.ºs 128/2009 e 85/2010).

Segundo ainda o Tribunal Constitucional, para que o princípio da proteção da confiança seja tutelado, na ponderação da eventual inconstitucionalidade de normas dotadas de **retrospetividade** (retroatividade inautêntica), é necessário que se reúnam dois pressupostos *essenciais e cumulativos* (Ac. n.º 287/90):

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

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

Os dois critérios enunciados são densificados através de quatro requisitos ou *“testes”*:

1) é necessário que o Estado (mormente o legislador) tenha encetado comportamentos capazes de gerar nos privados **“expectativas” de continuidade**;

2) tais expectativas devem ser **legítimas, justificadas e fundadas em boas razões**;

3) os privados devem ter feito planos de vida tendo em conta a perspetiva de continuidade do **“comportamento”** estadual;

4) 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 (neste sentido, o Ac. n.º 128/2009). Ainda nas palavras do Tribunal Constitucional, o interesse público relevante é um **“fundamento material... capaz de justificar a mutação operada na ordem jurídica – uma mutação que... [na ausência desse fundamento material]... se apresentaria como impreviável e injustificada, não podendo os cidadãos contar com ela”** (Ac. n.º 6/2014).

Assim, o Tribunal Constitucional indaga se o Estado encetou comportamentos capazes de gerar nos privados **“expectativas” de continuidade** da taxa de tributação mais favorável que vinha sendo aplicada. Se não existia **“nenhuma indicação segura que permitisse concluir que o legislador haveria de abster-se de alterar o regime legal”**, e se, pelo contrário, a alteração do regime legal, com base em razões de interesse público, seria sempre uma possibilidade com que os contribuintes poderiam contar; e, por outro lado, não é o simples facto de a alteração legislativa produzir um agravamento da posição fiscal do contribuinte que permite considerar que essa alteração deva sempre ocorrer no início de cada ano fiscal, e não já no seu decurso.

Em suma, o Tribunal Constitucional entende que a violação da proteção da confiança ocorre apenas se foi “*inadmissível, arbitrária e demasiado onerosa*” (cfr., por exemplo, os Acórdãos n.ºs 287/90, 303/90, 399/2010, 396/2011 e 355/2013) (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, págs. 182-184).

LIII – O primeiro e o quarto requisito conjugados têm tornado rara a probabilidade de aplicação da proteção de confiança e a proibição da retrospetividade.

Como exemplo, tomemos mais uma vez a jurisprudência constitucional, designadamente o Ac. n.º 401/2013. *In casu*, tratava-se do n.º 3, do artigo 30.º da Lei Geral Tributária, aditado pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, a qual dispõe que a indisponibilidade do crédito tributário “*prevalece sobre qualquer legislação especial*”, bem como do artigo 125.º do mesmo diploma, na medida em que preceitua que “*o disposto no n.º 3 do artigo 30.º da LGT é aplicável, designadamente aos processos de insolvência que se encontrem pendentes e ainda não tenham sido objeto de homologação, sem prejuízo da prevalência dos privilégios creditórios dos trabalhadores previstos no Código do Trabalho sobre quaisquer outros créditos...*, quando aplicadas a processos de insolvência em que a apresentação do plano de insolvência se deu anteriormente à sua entrada em vigor”.

No Acórdão em causa, explica-se outra vez a **proteção da confiança** num caso de **retrospetividade**:

[...] “*Contudo, esta opção não poderá ter-se como arbitrária, nem se pode considerar que afete posições jurídicas já constituídas. Com efeito, o interesse prosseguido pelo legislador através da aplicação de lei nova a processos pendentes é uma opção que se enquadra na sua liberdade constitutiva e conformadora, pretendendo-se desta forma que os efeitos visados com a alteração em causa fossem imediatos, para o que não deixou de assumir importância o contexto de crise económica e a situação de desequilíbrio orçamental do Estado, circunstâncias que, no entender do legislador, reforçaram a necessidade de evitar que os créditos tributários pudessem ser objeto, por ação de outros credores, de modificação, mesmo contra a vontade do Estado [...]*

Finalmente, ainda que se considerassem cumpridos todos os outros requisitos ou ‘testes’ relativos às ‘expectativas’ dos privados, face aos fundamentos expostos, não se poderia dar por verificado o quarto ‘teste’, relativo à inexistência de razões de interesse público que justificassem, em ponderação, a não continuidade do comportamento estadual. Ora, sendo os ‘testes’ estabelecidos para a tutela jurídico-constitucional da confiança cumulativos, o facto de um deles se não cumprir basta para que se não possa, com esse fundamento, julgar inconstitucional as normas sub iudicio.

Daí que seja forçoso concluir que não se mostra violado pela interpretação normativa sindicada o princípio da confiança, como emanação da ideia de Estado de direito democrático”.

Podemos pensar num exemplo de violação da proteção da confiança: se por legislador se entende a Assembleia da República e o Governo, seria necessário que estivesse a ser proposta uma descida do IRC, que a mesma estivesse a ser discutida publicamente (critério 1), que não se fizesse referência ao aumento de nenhum outro imposto (critérios 1 e 2), e que sem existirem razões de política financeira (referidas como “razões de interesse público”, no critério 4) o mesmo parlamento e o mesmo governo aprovassem um aumento do IRC.

Este tipo de situações, de alteração súbita da política financeira anunciada publicamente, sem razões orçamentais para tal alteração (um aumento de impostos em época de excedente orçamental), não tem ocorrido entre nós. Assim, na prática, **o Tribunal Constitucional não tem considerado como relevante o princípio da proteção da confiança para julgar inconstitucional a retrospetividade**. No caso da comercialização de produtos de saúde, atrás mencionado, o Tribunal Constitucional considerou que tinha havido violação da proteção de confiança, mas, como vimos, seguindo a metodologia

do mesmo Tribunal, tal avaliação não era necessária, pois o Tribunal Constitucional já tinha concluído que existia retroatividade em sentido próprio (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, págs. 184-186).

LIV – Concluímos anteriormente que ao contrário do que o Tribunal Constitucional parece afirmar, a **proteção de confiança** constitui ainda um **critério aferidor mesmo da retroatividade proibida**. Também ao contrário do que o referido Tribunal parece transmitir, a **proteção da confiança não é um critério meramente qualificativo da retrospectividade proibida, nem verdadeiramente autónomo do conceito de retroatividade**.

Se a proteção da confiança fosse verdadeiramente autónoma da retroatividade e relevante para efeitos da aplicação da lei fiscal no tempo, as leis retrospectivas seriam quase sempre ou pelo menos muitas vezes proibidas, pois o ponto de partida seria a estabilidade e constância da lei fiscal durante um ano fiscal. Bastaria então que a lei nova fosse mais gravosa para o sujeito passivo e que incidisse sobre factos tributários ainda não concluídos, para que as suas expectativas jurídicas dos contribuintes fossem frustradas.

No entanto, não tem sido essa a posição do Tribunal Constitucional. Podemos seguir aqui a argumentação no Ac. n.º 18/11, sobre o princípio da **proteção da confiança**: *“Este princípio postula, pois, uma ideia de proteção da confiança dos cidadãos e da comunidade na estabilidade da ordem jurídica e na constância da atuação do Estado. Não há, no entanto, como igualmente se afirmou, ‘um direito à não frustração de expectativas jurídicas ou a manutenção do regime legal em relações jurídicas duradouras ou relativamente a factos complexos já parcialmente realizados’. Ou seja, o legislador não está impedido de alterar o sistema legal afetando relações jurídicas já constituídas e que ainda subsistam no momento em que é emitida a nova regulamentação, sendo essa uma necessária decorrência da autorrevisibilidade das leis. O que se impõe determinar é se poderá haver por parte dos sujeitos de direito um investimento de confiança na manutenção do regime legal.”*

Ao contrário do que seria de esperar da autonomização do princípio da proteção da confiança da proibição da retroatividade, o ponto de partida para o Tribunal Constitucional é o de que **o contribuinte não podia contar com a estabilidade e constância da lei de imposto no decurso do ano fiscal a não ser que tal estabilidade fosse anunciada**. Pelo contrário, o referido princípio de autorrevisibilidade das leis sobrepõe-se às expectativas de estabilidade, e o contribuinte deve sempre contar com a alteração dos impostos ao longo do ano. Como já referimos, não assiste aos contribuintes um direito à imutabilidade da lei, devendo esta inclusivamente acompanhar a evolução social e económica das sociedades.

O Tribunal Constitucional acaba por admitir afinal que **o princípio da tutela da confiança não tem, em regra, autonomia do princípio da proibição da retroatividade**. A tutela da confiança só proíbe, na verdade e, em regra, a retroatividade em sentido próprio. Apenas excecionalmente dispõe de autonomia – em caso de erro político grosseiro quanto à criação pública de expectativas e quando não exista interesse público na alteração da lei:

“Ou seja, não existe uma expectativa constitucionalmente tutelada no sentido de considerar que qualquer agravamento fiscal é apenas aplicável a factos tributários futuros. De outro modo, por efeito da ponderação do princípio da proteção da confiança, tornar-se-ia inoperante o entendimento formulado pelo Tribunal Constitucional quanto ao âmbito da proibição constitucional da retroatividade, implicando que sempre que ocorresse uma situação de retrospectividade ou retroatividade inautêntica haveria de julgar-se verificada a inconstitucionalidade.”

Em conclusão, para efeitos da Constituição Portuguesa apenas se proíbe a retroatividade autêntica e, excepcionalmente, a retrospetividade poderá ser considerada contrária à tutela da confiança. Esta posição está na linha da posição do Tribunal Constitucional alemão até recentemente, e do sentido dado à proibição da retroatividade em grande parte dos Estados da OCDE, sendo de considerar correto em termos gerais que o interesse público prevalece sobre as eventuais expectativas de estabilidade da lei fiscal (ou de não aumento dos impostos ao longo do ano).

Todavia, convém destacar que esta jurisprudência merece algumas cautelas se vier a contribuir, em termos práticos, para a elaboração e a execução de orçamentos pouco rigorosos ou mesmo negligentes, significando que os governos e as maiorias parlamentares sabem que em qualquer momento do ano fiscal o interesse público poderá sempre justificar um agravamento dos impostos de formação sucessiva e com efeitos a partir do ano em curso, como iremos ver mais adiante (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal - Lições*, págs. 186-187).

LV - As normas oneradoras afetam negativamente a esfera jurídico-patrimonial do contribuinte, daí que sejam aplicáveis os princípios da proteção da confiança e da proibição da retroatividade. No caso das normas desoneradoras, por serem mais favoráveis ao contribuinte, não podem, por definição, colocar questões de proteção de confiança. Isto é, se a lei nova desoneradora não era esperada, a confiança existente não necessita de ser propriamente protegida. Por conseguinte, as razões subjacentes aos princípios da proteção da confiança e da proibição da retroatividade não se aplicam. O contribuinte agradece mesmo ter sido surpreendido pela lei nova que afinal lhe é favorável, já que as suas expectativas jurídicas foram mesmo superadas (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal - Lições*, págs. 187-188).

Em coerência com o referido, entendemos que apesar de estarem abrangidas pela exigência constitucional de reserva de lei, as normas fiscais mais favoráveis para os contribuintes não estão compreendidas no espírito e no alcance da proibição constante do n.º 3 do artigo 103.º da CRP. Compreende-se sem dificuldade esta posição, uma vez que não só não acrescentam, como até acabam inclusivamente por reduzir ou mesmo extinguir a ablação efetuada à esfera patrimonial do contribuinte, não constituindo então, neste sentido, como já se defendeu, normas propriamente contrárias à segurança jurídica, não violando então a tutela da confiança. No mesmo sentido, J. CASALTA NABAIS, *O dever fundamental de pagar impostos*, pág. 397; VÍTOR FAVEIRO, *Estatuto do Contribuinte - A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, pág. 253; J. J. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Volume I, 4.ª ed. revista, pág. 1093; RUI GUERRA DA FONSECA, *Comentário à Constituição Portuguesa*, pág. 871, e ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO, *Tratado de Direito Civil - I*, 4.ª ed., pág. 853.

Assim, sustentamos que se, por exemplo, a nova lei vem eliminar exigências previstas na lei anterior que se enquadrem nos elementos essenciais do imposto (artigo 103.º, n.º 2, da CRP), parece ser de aplicar à situação em causa a lei nova, sem quaisquer restrições. Esta situação acaba por ter algum paralelismo face ao que sucede no Direito Penal, em que se aplica a lei mais favorável (artigos 2.º, n.ºs 2 e 4, do Código Penal).

No entanto, a letra do n.º 3 do artigo 103.º da CRP não exclui explicitamente as normas desoneradoras da proibição da retroatividade, embora a referência expressa a "pagar impostos" parece ser um argumento a favor do que aqui defendemos, uma vez que sugere que apenas existindo mais oneração para o património do contribuinte, fará então sentido convocar o princípio da proibição da retroatividade da lei fiscal.

LVI – As leis procedimentais e processuais têm aplicação imediata (artigo 12.º, n.º 3, da LGT), podendo então aplicar-se mesmo a procedimentos e processo em curso respeitantes a factos tributários já ocorridos, mas em que ainda não se verificou a caducidade do direito à liquidação nem a prescrição da dívida tributária, dado estarem em causa nestes dois casos garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos sujeitos passivos, categoria mais ampla que a de “contribuintes”. Por seu lado, convém recordar que também o artigo 136.º, n.º 2, do Código de Processo Civil estatui que a forma de processo aplicável determina-se pela lei vigente à data em que a ação é proposta.

Como exemplo, podemos referir o caso em que uma lei nova prevendo que Portugal troque informações com Estados-membros da União Europeia, a qual pode aplicar-se a factos tributários pretéritos, desde que não tenham sido atingidos os prazos de caducidade da liquidação de imposto ou de prescrição da dívida tributária.

O nosso Tribunal Constitucional também aplica a distinção entre retroatividade autêntica e retrospectividade (analisando o princípio da proteção da confiança neste caso) às normas procedimentais e processuais ou relacionadas com as garantias dos contribuintes. É o caso de regras sobre a prescrição da dívida tributária. Por exemplo, no Ac. n.º 6/2014, estava em causa a aplicação da norma do n.º 4 do artigo 49.º da LGT, na redação introduzida pela Lei n.º 53-A/2006 a um processo em curso. Segundo esse n.º 4 do artigo 49.º da LGT, “[o] prazo de prescrição legal suspende-se em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizadas, ou enquanto não houver decisão definitiva ou passada em julgado, que puser termo ao processo, nos casos de reclamação, impugnação, recurso ou oposição, quando determinem a suspensão da cobrança da dívida”. Segundo a recorrente, a aplicação desta norma ao processo em curso constitui retroatividade proibida: “a suspensão do prazo de prescrição até ao trânsito em julgado da decisão que recaia sobre a impugnação judicial viola o princípio da proteção da confiança, na medida em que, na prática, determina a inviabilidade de uma obrigação tributária vir a ser declarada prescrita”.

O Tribunal Constitucional entendeu não existir no caso violação do princípio da proibição da retroatividade, consagrado no artigo 103.º, n.º 3, da CRP, pois não ocorreu retroatividade autêntica, isto é, a lei nova não foi aplicada a um facto passado inteiramente decorrido ao abrigo da lei antiga. O mesmo Tribunal considerou que não tinha existido violação do princípio da proteção da confiança, na vertente da segurança jurídica. Segundo o Tribunal, a análise do princípio da proteção da confiança implicava a comparação entre o regime novo e o antigo, pois a violação da proteção de confiança traz um agravamento da posição jurídica dos contribuintes, em relação ao sistema legal anteriormente vigente, com o qual se não possa legitimamente contar.

Nesse contexto, não há “um direito à não frustração de expectativas jurídicas ou a manutenção do regime legal em relações jurídicas duradouras ou relativamente a factos complexos já parcialmente realizados”, para concluir que o legislador não está impedido de alterar o sistema legal afetando relações jurídicas já constituídas e que ainda subsistam no momento em que é emitida a nova regulamentação, por ser essa uma necessária decorrência da autorevisibilidade das leis (Acórdão n.º 287/90).

Finalmente, o Tribunal entendeu que o regime legal se mostra justificado por razões de interesse público relacionadas com a necessidade de obtenção de receitas fiscais que resultem de impostos que tenham sido já objeto de liquidação (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, págs. 162-166).

Num outro acórdão sobre a mesma matéria – aplicação no tempo de novas regras sobre a prescrição (novas causas de interrupção ou de suspensão dos prazos de prescrição) –, diz-nos o Tribunal Constitucional (Ac. n.º 592/2012):

“a introdução de novas causas de interrupção ou de suspensão dos prazos de prescrição gera situações prejudiciais ou de desvantagem para os sujeitos passivos daquela obrigação, potencialmente lesivas das expectativas legítimas que mantinham na conservação do concreto conteúdo de tais garantias”.

Por sua vez, o Supremo Tribunal Administrativo, no seu Ac. de 23 de abril (Proc. n.º 0297/13), reportando-se ao facto da lei atribuir entretanto competência ao órgão de execução fiscal (administração tributária) para decidir a verificação e graduação de créditos, considerou que *“as alterações legislativas decorrentes da Lei n.º 55-A/2010 não são aplicáveis aos processos judiciais de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração – também concordamos, uma vez que os argumentos aí considerados, em especial a aplicabilidade do n.º 2 do artigo 142.º do CPC e do n.º 3 do artigo 12.º da LGT, afastam a aplicabilidade da nova lei aos processos de verificação e graduação de créditos pendentes”.*

LVII – No caso de **leis fiscais substantivas** novas, é preciso distinguir entre **impostos de obrigação única** (por exemplo, IMT, IVA e Impostos Especiais sobre o Consumo), cujo facto tributário se constitui e conclui com um único ato ou contrato jurídico, e **impostos periódicos** (por exemplo, IRS e IRC), cujo facto tributário tem normalmente início no primeiro dia do ano ou período fiscal e que só está concluído no último dia desse ano ou período (factos tributários de formação sucessiva). Em suma, **nos impostos de obrigação única o facto tributário é de formação instantânea**, enquanto **nos impostos periódicos a obrigação de imposto se refere a situações que, normalmente, se prolongam no tempo**. A existência de factos tributários de formação sucessiva, que só estão concluídos quando termina o ano ou período fiscal, faz do ano ou período fiscal o parâmetro para aferirmos o próprio conceito de retroatividade (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, pág. 167).

No entanto, no quadro do IRS temos factos tributários de formação sucessiva como já vimos, mas também temos inseridos sistematicamente nos respetivos Códigos outros factos tributários, mais concretamente de obrigação única (por exemplo, taxas liberatórias e tributações autónomas).

LVIII – No caso de **taxas liberatórias**, operadas mediante **retenção na fonte definitiva** e em caso de não submissão dos rendimentos a englobamento (artigo 71.º do Código do IRS), **o facto tributário é de obrigação única** (SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, pág. 238). Pelo que não é relevante o ano ou período fiscal em causa, mas o momento exato da obtenção do rendimento ou da colocação do mesmo à disposição do sujeito passivo, uma vez que é aí que se extingue a relação jurídica tributária, caso não exista a opção pelo englobamento.

Por sua vez, para efeitos da aplicação da lei no tempo, deve entender-se igualmente que os factos tributários objeto de **tributação autónoma** constituem **factos tributários de obrigação única**, uma vez que a tributação autónoma incide sobre **despesas avulsas** e não sobre o rendimento acréscimo. Pelo que uma lei nova só deve ser aplicada a factos tributários que ocorram após a sua entrada em vigor e não desde o início do ano em curso, sob pena de ser retroativa e, por conseguinte, inconstitucional (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, págs. 169-170). Este entendimento é confirmado pela doutrina (por exemplo, PAULA ROSADO PEREIRA, *Novamente a questão da retroatividade da lei fiscal no campo da tributação autónoma*, pág. 273).

Neste sentido aponta atualmente a jurisprudência do Tribunal Constitucional e do Supremo Tribunal Administrativo:

O Pleno do Tribunal Constitucional, no seu Ac. n.º 617/2012, entendeu corretamente que **na tributação autónoma em IRC, o facto gerador do imposto é a própria realização da despesa, não se tratando então de um facto complexo, de formação sucessiva ao longo de um ano, mas de um facto tributário instantâneo típico dos impostos de obrigação única.** Os impostos de obrigação única são aqueles cujo facto gerador se produz de modo instantâneo, surge isolado no tempo, gerando sobre o contribuinte uma obrigação de pagamento com carácter avulso. Na tributação autónoma, o facto tributário que dá origem ao imposto é instantâneo. Por sua vez, o facto da liquidação se efetuar depois de terminado o período anual não transforma a tributação autónoma em imposto periódico e de formação sucessiva. A liquidação acaba por operacionalizar apenas a agregação, para efeito de cobrança, do conjunto de operações sujeitas a essa tributação autónoma, em que a taxa é aplicada a cada despesa, não influenciando a determinação da taxa a aplicar ao rendimento e sendo mesmo independente da existência ou não da matéria coletável.

O referido Acórdão veio colocar termo à polémica anteriormente gerada pelo AcTC n.º 18/11, que havia considerado a tributação autónoma como uma tributação do rendimento, ou seja, entendera que a aplicação de uma lei fiscal nova, a partir de 1 de janeiro de 2008, não se enquadrava afinal no conceito de retroatividade, porque os factos tributários em causa ainda não estavam concluídos.

A posição do Tribunal Constitucional no Ac. n.º 18/11, acabado de referir, foi contraditada pelo AcTC n.º 310/2012, que julgou **inconstitucional o agravamento das taxas da tributação autónoma**, por violação do n.º 3 do artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa, mais concretamente **na parte em que o legislador fazia retroagir a 1 de janeiro de 2008 o agravamento da taxa sobre a tributação autónoma** [artigo 81.º, n.º 3, alínea *a*), do Código do IRC]. Finalmente, como já se referiu, tal posição encontra-se atualmente esclarecida pelo Acórdão do Pleno do Tribunal Constitucional n.º 617/2012, que eliminou a contradição entre julgados.

O próprio Supremo Tribunal Administrativo, no seu Ac. de 21 de março de 2012, Processo n.º 0830/11 (Relatora Conselheira Fernanda Maças) sobre *tributação de despesas confidenciais* e sua relação com o regime de transparência fiscal e leis interpretativas considerou que *“as tributações autónomas, embora formalmente inseridas no Código do IRC, sempre tiveram um tratamento próprio, uma vez que não incidem sobre o rendimento, cuja formação se vai dando ao longo do ano, mas antes sobre certas despesas avulsas que representam factos tributários autónomos sujeitos a taxas diferentes das de IRC”*.

Em conclusão, deve entender-se que a nossa legislação fiscal consagra **as tributações autónomas como factos tributários de obrigação única** (*vide* Ac. do CAAD n.º 7/2011-T, de 20 de setembro de 2012 – Relatora: Ana Paula Dourado), uma vez que **a tributação incide sobre cada ato de despesa, e o facto de a tributação autónoma estar sistematicamente incluída nos códigos do IRS e do IRC não a torna uma tributação de factos de formação sucessiva.** Assim sendo, as leis novas, quando mais onerosas, devem aplicar-se apenas a factos tributários futuros (Cfr. ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, págs. 169-174).

Entretanto, a Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, veio aditar ao Código do IRC o artigo 23.º-A, devendo destacar-se, para o que aqui importa, a alínea *a*) do n.º 1 que veio excluir a dedutibilidade para efeitos da determinação do lucro tributável de diversos encargos, designadamente a tributação autónoma. Entendemos que a expressão **“IRC, incluindo as tributações autónomas”** não foi a mais feliz, dado o intenso labor jurisprudencial aqui antes referido. Pelo que importa distinguir com nitidez a tributação autónoma (*imposto de obrigação única*) do IRC (*imposto periódico*). Pensamos ainda que a referida alínea *a*) do n.º 1 do artigo 23.º-A do Código de IRC se trata de

uma *lei interpretativa*, que realiza a chamada interpretação autêntica, não tendo carácter inovador, logo pode ser aplicada mesmo a factos pretéritos, dado integrar-se na lei interpretada (artigo 13.º, n.º 1, 1.ª parte, do Código Civil). Em relação à situação em apreço, mesmo antes desta alteração legislativa, já se entendia que os encargos fiscais com as tributações autónomas não podiam ser dedutíveis em sede de IRC, pelo que o legislador veio apenas esclarecer o sentido de uma lei anterior (*vide* AcSTA de 27 de setembro de 2017, Proc. n.º 0146/16).

LIX – No quadro do IVA, o consumidor final não integra a categoria de sujeito passivo da relação jurídica tributária [artigo 18.º, n.º 4, alínea *a*), da LGT], mas é quem suporta efetivamente o imposto liquidado. No entanto, enquanto para o **consumidor final** o IVA é um **imposto de obrigação única**, para o **sujeito passivo** ele acaba por ser um **facto tributário de formação sucessiva** (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, pág. 174). O IVA, apesar das obrigações de declaração e de pagamento revestirem carácter periódico (artigos 27.º e 41.º do Código do IVA), incide sobre operações económicas isoladas no tempo, daí dever considerar-se **imposto de obrigação única** (AcSTA de 14 de junho de 2012, Proc. n.º 0402/12).

Como o imposto é suportado pelo consumidor final, a aplicação da lei nova no tempo, em matéria de IVA, não pode colocar em causa o imposto já pago pelo consumidor final. Assim, **a lei que entre em vigor na pendência do ano fiscal e que determine o aumento da taxa do IVA apenas se pode aplicar aos factos tributários** (consumo, prestação de serviços ou importação) **futuros** (que ocorram após a entrada em vigor da lei nova), sob pena de se colocar em causa o montante de imposto já liquidado e cobrado anteriormente em cada elo da cadeia.

LX – As dificuldades práticas sobre a questão da (ir)retroatividade da norma fiscal no decurso de um mesmo exercício, coloca-se essencialmente nos **impostos periódicos**, ou seja, naqueles tributos que se reportam a um determinado ciclo temporal, renovando-se periódica e automaticamente a obrigação tributária enquanto se mantiver a situação tributária em apreço. Exemplo de *imposto periódico* é o Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), bem como o Imposto Municipal Sobre Imóveis (IMI) e o Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC).

Caso o respetivo **facto tributário ainda esteja em curso e o mesmo não se tenha verificado integralmente ao abrigo da lei anterior, prolongando-se antes no âmbito da nova lei** (ex.: o agravamento de taxa de imposto no decurso do exercício fiscal), coloca-se a questão de se saber se a aplicação da **nova lei colide ou não com a Constituição** (artigo 103.º, n.º 3), sobretudo se a **mesma produzir efeitos a partir do início do próprio ano em curso**. Trata-se, em qualquer das situações, de tributos nascidos em cada período, independentemente dos anteriores e posteriores, pelo que vale como regra a aplicação da lei nova ao período seguinte, sob pena de violação do princípio da anterioridade.

Nesta matéria é possível sustentar-se qualquer uma de três posições:

- 1) **aplicação da nova lei fiscal a todo o ano em curso** com o argumento de que o **facto tributário apenas ocorre em 31 de dezembro de cada ano**;
- 2) **aplicação da nova norma somente na vigência do ano subsequente e**;
- 3) **aplicação *pro rata temporis*, ou seja, aplicação da lei antiga aos factos ocorridos anteriormente à nova lei, aplicando-se esta apenas aos factos ocorridos a partir da sua entrada em vigor mas já no decurso do ano**.

No caso de factos tributários de formação *sucessiva* (ex.: rendimento *anual*), como parece resultar do n.º 2 do artigo 12.º da LGT, aplica-se a lei anterior aos rendimentos

gerados até ao início da vigência da lei nova e, por outro lado, a lei nova aos rendimentos subsequentes (“*fragmentação legal do rendimento anual*”). O Estado incentivou certa conduta, pelo que o contribuinte tinha uma certa expectativa, pelo menos durante a vigência da lei anterior. A solução do fracionamento seria, à partida, a mais equilibrada, tutelando-se o **princípio da segurança jurídica** mas igualmente o **interesse público fiscal do Estado**. No entanto, a solução em causa é de muito complexa execução prática e os códigos tributários não esclarecem como se faz (por exemplo, o fracionamento de deduções à coleta, de deduções específicas, a composição e mutação do agregado familiar, etc.). A divisão do período *anual* em duas partes – duas liquidações – colide mesmo com a lógica *anual* do tributo periódico, já que este pressupõe o tratamento do período temporal de modo uniforme, mediante uma *única* liquidação

No caso do **imposto periódico**, o **facto tributário apenas se conclui no final do ano em que se auferiram os rendimentos**, pelo que durante o ano em causa o poder legislativo pode agravar uma taxa ou suprimir um benefício fiscal, pelo menos, por **razões atendíveis de interesse público financeiro urgente e inadiável**. Daqui decorre que estamos perante um facto jurídico-tributário de carácter *duradouro*, completando-se o mesmo somente no termo do período de tributação, embora a lei (artigo 12.º, n.º 2, da LGT) permita igualmente a solução de fracionamento, mas como já se viu, nada preceitue em relação ao respetivo *modus faciendi*.

As Leis n.º 11/2010, de 15 de junho, e 12-A/2010, de 30 de junho, conduziram à **introdução de um novo escalão de IRS** no valor de 45% para as pessoas singulares que obtenham um valor anual de rendimentos superiores a 150 000 €, bem como ao **aumento do valor das taxas de todos os escalões de imposto** (artigo 68.º do Código do IRS), sendo **destinadas as alterações legislativas em causa a produzir efeitos a partir de 1 de janeiro de 2010, ou seja, mesmo aos rendimentos colocados à disposição dos sujeitos passivos, inclusivamente antes do início da vigência da nova lei e eventualmente já gastos**.

O Plenário do Tribunal Constitucional, no seu Ac. n.º 399/10, considerou constitucionais as normas em questão, mesmo atendendo a que as mesmas se destinam a produzir efeitos a partir de 1 de janeiro de 2010. Mais, entendeu que as normas em causa, uma vez que **não se aplicam a factos tributários que tenham produzido todos os seus efeitos ao abrigo da lei antiga, não implicam uma retroatividade autêntica, proibida expressamente pela Constituição**. A configuração do elemento temporal do facto tributário é duradoura, pelo que apenas no final de cada ano se pode apurar a taxa do imposto, bem como o escalão concreto no qual o rendimento anual do contribuinte se insere. Por outro lado, a aprovação das novas leis no decurso do período de tributação a que se destinam a produzir efeitos, porque **visam a prossecução de um interesse constitucionalmente legítimo, urgente e premente de obtenção de receita fiscal para equilíbrio das contas públicas, não afetam a segurança e confiança dos contribuintes no Estado de Direito**. O grau de tolerância da medida legislativa tomada face ao princípio da confiança é assim diretamente correspondente ao grau de relevância do interesse público constitucionalmente tutelado. Tendo em conta a **conjuntura económico-financeira internacional** não é possível afirmar que esta medida não fosse algo com que os contribuintes já não esperassem. Além de que a produção de efeitos das normas em apreço, desde 1 de janeiro de 2010, não se afigura intolerável nem insuportável para os contribuintes, por ser proporcional e progressiva aos valores implicados.

Pensamos que este entendimento merece, ainda assim, particular cautela, como já se referiu, uma vez que **os contribuintes não podem senão em situação de exceção ser surpreendidos no decurso do ano com alterações legislativas onerosas com efeitos**

a partir do início do ano, mesmo em observância do princípio da sustentabilidade das finanças públicas (artigo 11.º da Lei de Enquadramento Orçamental, aprovada pela Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro), sob pena do Parlamento, perante a eventual falta de rigor na execução orçamental, poder aprovar frequentemente mesmo quase no final do ano em curso medidas legislativas gravosas para as expectativas legítimas dos contribuintes, tendo em vista um resultado de todo não pretendido pelo legislador constituinte (artigo 103.º, n.º 3, da CRP).

Um vez que estamos na presença de um **facto tributário de formação sucessiva** e do **princípio da anualidade** não alheio ao carácter **periódico** ou **duradouro** do **IRS**, torna-se imprescindível encetar o **teste de confiança** para avaliar a previsibilidade por antecipação por parte dos contribuintes. Imaginemos que existiu um contribuinte que auferiu rendimentos profissionais (categoria B) e que cessou inclusivamente a sua atividade no decurso do ano de 2010, mas antes da entrada em vigor da nova lei; ou chegou a auferir rendimentos prediais (categoria F), mas entretanto cessou o contrato de arrendamento antes do início da vigência da nova lei e que, em ambas as situações, os contribuintes contratualizaram o valor da prestação de serviço ou da renda, tendo em conta as taxas de imposto então em vigor. Por outro lado, cabe equacionar qual seria o melhor entendimento caso o diploma em apreço iniciasse a sua vigência já nas vésperas do final de 2010, ou tivessem existido mesmo sucessivos agravamentos das taxas gerais de IRS durante o mesmo ano. Em suma, à luz da tutela da confiança não estamos absolutamente seguros de que nestas situações possa o contribuinte vir a ser confrontado com uma lei mais onerosa que produza efeitos desde 1 de janeiro de 2010.

LXI – A Lei n.º 15/2010, de 26 de julho, alterou o regime de tributação em IRS das **mais-valias mobiliárias**, estabelecendo então que o **saldo positivo entre as mais-valias e as menos-valias** passasse a ser tributado à **taxa especial de 20%** (artigo 72.º, n.º 4, do Código do IRS) e não já de 10% como sucedia anteriormente. Por outro lado, foi **revogada a anterior exclusão de tributação das mais-valias decorrentes da alienação de obrigações e de outros títulos da dívida, bem como de ações detidas durante um período superior a 12 meses.**

A alteração legislativa em apreço entrou em vigor em 27 de julho de 2010, o que veio suscitar diversas dúvidas, **nomeadamente a de se saber qual a lei aplicável relativamente às mais-valias e às menos-valias decorrentes das alienações verificadas desde o início do ano em questão, mas em todo o caso antes de 27 de julho.**

O Plenário do Supremo Tribunal Administrativo, no seu Ac. de 7 de junho de 2017 (Processo n.º 01471/14) considerou que:

“As alterações introduzidas ao regime tributário das mais-valias mobiliárias pela Lei n.º 15/2010, de 26 de julho, **apenas podem aplicar-se aos factos tributários ocorridos em data posterior à da sua entrada em vigor (27 de julho de 2010 – artigo 5.º da Lei n.º 15/2010).** Nas mais-valias resultantes da alienação onerosa de valores mobiliários sujeitas a IRS como incrementos patrimoniais **o facto tributário ocorre no momento da alienação** (artigo 10.º, n.º 3, do Código do IRS), **sendo esse o momento relevante para efeitos de aplicação no tempo da lei nova**, na ausência de disposição expressa do legislador em sentido diverso (artigo 12.º, n.º 1, da LGT e do CC).”

Em face do teor do n.º 2 do artigo 12.º da LGT, algumas reticências merecem ser colocadas face ao entendimento expresso pelo Plenário do Supremo Tribunal Administrativo neste Acórdão, uma vez que **o IRS constitui um imposto periódico** (artigo 104.º, n.º 1, da CRP) e **não um imposto de obrigação única, refletindo uma situação**

estável, duradoura e tendencialmente renovável no tempo. Mais, em face da anualidade que caracteriza este imposto, o facto tributário concluiu-se em 31 de dezembro do ano em questão (facto de formação sucessiva), não existindo porventura razão para não ser assim quando nos referimos ao saldo positivo das mais-valias e menos-valias mobiliárias, daí que seja necessário retirar as necessárias consequências desta realidade. No mesmo sentido *vide* RUI DUARTE MORAIS, *Sobre o IRS*, pág. 145.

Estamos em todo o caso a falar de incidência tributária temporal, apesar do saldo positivo em causa surgir enquadrado sistematicamente no Capítulo II, o qual versa a determinação do rendimento coletável.

Por outro lado, no quadro do IRS, temos essencialmente factos tributários de formação sucessiva, mas eventualmente outros factos tributários de obrigação única, por exemplo, taxas liberatórias (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, pág. 168). Mas, mesmo neste último caso, existe a possibilidade de opção pelo englobamento, permitindo-se assim a observância dos princípios constitucionais da anualidade e da progressividade do imposto e tornando-se relevante o último dia de ano como momento da verificação ou conclusão do facto tributário. Assim, no quadro do IRS, em relação aos rendimentos sujeitos a englobamento, a tributação incide sobre o acréscimo patrimonial (a diferença entre o património no final do ano ou período fiscal e no início desse mesmo ano ou período) e o facto tributário apenas está concluído no final do ano ou período fiscal. O mesmo raciocínio se deve aplicar às mais-valias tributáveis em IRS, sob pena deste não ser considerado como um imposto periódico, mas antes um mero processamento conjunto de obrigações em si únicas, o que não pode ser o caso. A matéria tributável em causa resulta da diferença entre as mais e as menos-valias no ano fiscal, apesar de as mais-valias não serem englobadas e de a taxa de imposto ser proporcional (“o saldo positivo entre as mais-valias e as menos-valias realizadas **no mesmo ano**” – artigo 43.º, n.º 1, do Código do IRS), no âmbito do artigo 72.º, n.º 4, do Código do IRS na redação dada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro. Pelo contrário, se as mais-valias fossem tributadas autonomamente, em relação a cada ganho realizado – isto é, se não se tributar o saldo positivo entre as mais e as menos-valias – não se tributa o rendimento acréscimo num determinado ano fiscal, mas o rendimento acréscimo respeitante a cada realização, o que significaria que se tratava de uma obrigação única, o que não parece ser o caso (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, págs. 167-168).

Por seu lado, a considerar-se que estamos perante imposto de obrigação única, teríamos de aplicar a nova lei apenas para o futuro, mas sem efetuar o fracionamento previsto para os factos de formação sucessiva (artigo 12.º, n.º 2, da LGT), sendo que se torna sempre necessário proteger a confiança no caso de ações adquiridas ainda ao abrigo da lei antiga ainda não vendidas, designadamente teria sido recomendável a criação de um regime legal transitório que salvaguardasse as mais-valias nesses casos.

· LXII – Nas situações de **abuso de formas jurídicas, com vista à obtenção de vantagem fiscal indevida** (a subsumir ao artigo 38.º, n.º 2, da LGT), o TCASul, no seu Ac. de 14 de fevereiro de 2012 (Processo n.º 05104/11), entendeu e bem que nem sempre se consubstancia num único ato, mas antes numa cadeia de atos, como era o caso dos autos. Embora a operação em causa devesse ser tratada como um todo, ela tinha como cerne e momento decisivo a receção de acréscimos patrimoniais a título de dividendos dedutíveis, e para efeitos de aplicação do artigo 38.º, n.º 2, da LGT, foi essa receção de acréscimos patrimoniais que determinou a aplicação do disposto no referido preceito legal.

Segundo o Tribunal Constitucional, no seu Ac. n.º 77/2013, não se podia concluir que o TCASul tenha aceite sem mais a aplicação retroativa do artigo 38.º, n.º 2, da LGT, sempre que os factos se integrem numa “cadeia de atos” em que nem todos ocorreram já no seu domínio de vigência (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, pág. 188).

Por último, refira-se que a aplicação no tempo de regras antiabuso, incluindo de uma *cláusula geral antiabuso* deve ser enquadrada na categoria de normas relacionadas com as *garantias* dos sujeitos passivos, matéria enquadrada na *reserva de lei*.

X

LXIII – O n.º 3 do artigo 103.º da CRP ao preceituar que **ninguém pode ser obrigado a pagar impostos ... cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei**, consagra o princípio da **precedência** ou da **prevalência da lei**. Por outras palavras, reitera-se a subordinação dos Tribunais e da administração tributária ao comando legislativo (artigos 203.º e 266.º, n.º 2, da CRP, 55.º da LGT e 3.º do CPPT). Deste modo, o fisco não pode praticar atos contrários à lei e, por outro lado, a atuação administrativa (liquidação e cobrança) deve encontrar o seu **fundamento na lei prévia** e dentro dos **limites** por ela impostos. Pelo que em observância do *princípio da competência*, a administração tributária apenas pode fazer o que está previsto expressamente na lei (RUI DUARTE MORAIS, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, pág. 13; DIOGO FREITAS DO AMARAL, *Curso de Direito Administrativo*, 3.ª ed., págs. 39-40; JOÃO CAUPERS/VERA EIRÓ, *Introdução ao Direito Administrativo*, 12.ª ed., pág. 41), contrariamente ao que sucede nas *relações entre particulares*, em que já impera a *autonomia privada* (artigo 405.º do Código Civil).

O princípio da legalidade na atividade administrativa tributária pressupõe assim a supremacia do comando legislativo, repelindo potencialmente qualquer margem de subjetivismo intolerável na interpretação e na aplicação da lei tributária. O fisco está assim subordinado à lei, devendo limitar-se a verificar os pressupostos das normas tributárias e a aplicar as respetivas consequências legais.

O próprio legislador ordinário vem concretizar o **primado da lei na atividade administrativa**, ao preceituar que a administração tributária não pode conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias, salvo nos casos expressamente previstos na *lei* (artigo 36.º, n.º 3, da LGT), enquanto afirmação do **princípio da indisponibilidade do crédito tributário** (artigo 30.º, n.º 2, da LGT) e da igualdade entre os contribuintes (artigo 13.º da CRP), com indiscutível impacto na liquidação e na cobrança do imposto. Pelo que é apenas no estrito âmbito da *lei* que o fisco pode liquidar e cobrar imposto, uma vez verificado o facto tributário previsto na lei (artigo 36.º, n.º 1, da LGT). Por outro lado, entendemos que a **extinção da obrigação tributária** (por exemplo, através do pagamento, da compensação, da prescrição, etc.) enquanto **garantia do contribuinte** integra a reserva de lei (artigo 103.º, n.º 2, da CRP). Além disso, se o facto gerador do imposto constitui a relação jurídica tributária, integrando então a incidência de imposto, então todas as causas extintivas da obrigação tributária interferem necessariamente com a incidência tributária *lato sensu*.

LXIV – Em suma, entendemos que no n.º 3, do artigo 103.º, não se faz qualquer opção expressa quanto à sujeição ou não das regras de **liquidação e cobrança** à reserva de lei, referindo-se, como já se viu, apenas à atividade administrativa de aplicação da lei fiscal (ANA PAULA DOURADO, *O Princípio da legalidade Fiscal – Tipicidade, Conceitos*

Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre Avaliação, págs. 118-119, *Direito Fiscal – Lições*, pág. 159). Neste sentido, *vide* AcTC n.º 500/92.

Convém ainda referir que as receitas devem ser individualizadas em sede de Orçamento do Estado [artigos 105.º, n.ºs 1, alínea a), e 4, da CRP, e 17.º, n.º 2, da Lei de Enquadramento Orçamental, aprovada pela Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro], sem o qual não podem ser cobradas.

LXV – O vocábulo “**liquidação**” surge aqui referido no sentido estrito, querendo significar a operação aritmética mediante a qual se aplica a taxa à matéria coletável. Já o vocábulo “**cobrança**” diz respeito à fase final da vida do imposto, para o que tende toda a relação jurídica fiscal, ou seja, reporta-se aos montantes correspondentes ao imposto que dão entrada nos cofres do Estado, conduzindo à extinção da obrigação tributária, sem prejuízo do acesso do contribuinte à justiça tributária (artigo 9.º, n.º 3, da LGT). No entanto, se se tratar de aspetos relativos às garantias dos contribuintes, como, por exemplo, a caducidade do direito à liquidação e a prescrição das obrigações tributárias (artigos 45.º e 48.º da LGT), já se enquadram na reserva de lei (artigo 103.º, n.º 2, da CRP), dado que definem em nome da segurança jurídica a limitação temporal da atuação do fisco para liquidar e cobrar o imposto, respetivamente.

ANA PAULA DOURADO

PAULO MARQUES