

# O PRINCÍPIO DA NÃO-RETROATIVIDADE NO DIREITO FISCAL CONSTITUCIONAL PORTUGUÊS

*Pelo* Dr. Filipe de Vasconcelos Fernandes<sup>(1)</sup>

## *SUMÁRIO:*

**§1. O princípio da não-retroatividade da lei fiscal e a sua projeção no moderno Direito Fiscal Constitucional. §2. O período anterior à Revisão Constitucional de 1997. §3. O período posterior à Revisão Constitucional de 1997. §3.1. A distinção entre retroatividade de primeiro, segundo e terceiro grau. §3.1.1. O entendimento da doutrina fiscal. §3.1.2. Em especial, a jurisprudência do TC. §3.2. A distinção face ao âmbito de aplicação dos princípios da não-retroatividade e da proteção da confiança. §4. As leis interpretativas em Direito Fiscal e a admissibilidade na jurisprudência do TC.**

## **§1. O princípio da não-retroatividade da lei fiscal e a sua projeção no moderno Direito Fiscal Constitucional**

A respeito da aplicação das leis no tempo, dispõe o art. 12.º, n.º 1 do Código Civil que “[a] lei só dispõe para o futuro; ainda que lhe seja atribuída eficácia retroactiva, presume-se que ficam ressalvados os efeitos já produzidos pelos factos que a lei se destina a regular”.

Por seu turno, num sentido que se pode assumir sistematicamente orientado pelo dispositivo geral consagrado no mesmo Código Civil, dis-

---

<sup>(1)</sup> Assistente Convidado na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa (FDUL). Mestre e Doutorando em Direito Fiscal. Inscrito na Ordem dos Advogados como Jurista de Reconhecido Mérito para a Prática de Atos de Consulta Jurídica.

põe o art. 12.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (“LGT”), que “[a]s normas tributárias aplicam-se aos factos posteriores à sua entrada em vigor, não podendo ser criados quaisquer impostos retroactivos”.

Em termos interpretativos, da conjugação dos dois preceitos *supra* citados retiram-se, pois, dois princípios basilares relativamente à projeção temporal da lei fiscal:

- (i) Em primeiro lugar, um princípio geral de aplicação imediata da lei fiscal; e
- (ii) Em segundo lugar, um princípio geral de não-retroatividade, tendo como objeto os factos ou atos jurídicos cujos efeitos de algum modo já se produziram ao abrigo da lei anterior — que, por usual convenção, se considera como a lei antiga.

Da conjugação destes dois princípios interpretativos decorre que a lei fiscal nova só tem, em princípio, eficácia (dentro do espaço próprio consentido pela respetiva vigência) relativamente a factos ou complexos normativos futuros.

Nessa medida, poder-se-á referir que no sistema fiscal português é perfeitamente possível aplicar normas fiscais compreendidas entre lei antiga e lei nova a uma relação ou situação jurídica de natureza tributária duradoura, não podendo, todavia, o efeito imediato da lei nova ser considerado, em tais situações, como representando um efeito retroativo.

Foi esta circunstância que, desde cedo, levou a doutrina e o Tribunal Constitucional (“TC”) a suscitar a pertinência constitucional das leis fiscais potencialmente retroativas<sup>(2)</sup>, sobretudo assumindo-se de antemão que o princípio da igualdade — ainda que na sua projeção fiscal — se revela insuficiente para responder aos vários problemas suscitados por este tipo de fenómeno.

Isso mesmo já foi sublinhado pelo TC, de entre outros, no Acórdão n.º 150/2011, em cujos termos “o princípio da igualdade não opera de modo diacrónico em termos de permitir realizar uma comparação entre a posição dos particulares face a regimes jurídicos que se sucedem no tempo. Na verdade, o legislador não está impedido de determinar altera-

---

(2) Em termos pioneiros na doutrina nacional, sem prejuízo das referências que adiante aludiremos, cf. ANTÓNIO DE OLIVEIRA SALAZAR, «*Da não retroactividade das leis em matéria tributária*», BFDUC, 9, 1925-26, pp. 53-101. Na doutrina internacional, sobre o problema da retroatividade da lei fiscal, cf. FRANS VANISTENDAEL, «*Legal Framework for Taxation*», in V. Thuronyi (Ed.), «*Tax Law and Drafting*», Vol. 1, IMF 1996, pp. 21-76; H. Gribnau/M. Pauwels (Ed.), «*Retroactivity of Tax Legislation*», Vol. 9, in EATLP International Tax Series IBFD 2013.

ções legislativas neste domínio, com o conseqüente reflexo na alteração dos valores pagos pelos particulares a título de taxa de justiça. É patente que a sucessão no tempo deste tipo de regimes jurídicos, à semelhança com o que sucede genericamente sempre que se alteram os valores das contrapartidas correspondentes a serviços públicos não gratuitos, determina uma diferença no modo como a Administração se relaciona com os cidadãos; mas essa diferença não é relevante para efeito da contabilização inerente à violação do princípio da igualdade tutelado no art. 13.º da Constituição, a menos que surja de forma arbitrária”<sup>(3)</sup>.

Vejamos de que forma tal fenómeno acabou por se expressar ao longo do tempo, tanto no perímetro constitucional como no correspondente perímetro fiscal.

## §2. O período anterior à Revisão Constitucional de 1997

Em termos históricos, apenas na Carta Constitucional de 1826 o princípio da não-retroatividade da lei foi expressamente consagrado, nos termos do respetivo art. 145.º, §2, tendo desaparecido (pelo menos nos moldes gerais aí constantes) de todos os textos constitucionais subsequentes, até se chegar à atual Constituição da República Portuguesa ("CRP").

Assim, quando, na Assembleia Constituinte de 1911, o deputado Bernardino Roque propôs a inclusão do princípio da não retroatividade das leis, que o primeiro projeto de Constituição inserira no n.º 50 do art. 54.º e o segundo eliminara, não houve, além do proponente, quem defendesse tal proposta, que foi, aliás, vivamente combatida pelos deputados constituintes Afonso Costa e Barbosa de Magalhães, tendo sido retirada pelo proponente.

Subsequentemente, quando preceito de idêntico teor foi discutido na Assembleia Constituinte de 1911, foi alvo de oposição pelos deputados Afonso Costa e Barbosa de Magalhães, com base nos seguintes argumentos:

- (i) Em primeiro lugar, o princípio da retroatividade não tinha, na visão dos referidos deputados, a força que tivera no período pré-republicano, quando predominavam uma orientação individualista e a doutrina dos princípios e direitos absolutos;
- (ii) Em segundo lugar, a Constituição da República deveria tomar uma posição de cunho predominantemente social e acompanhar

---

(3) AcTC n.º 150/2011, Processo n.º 606/07, 1.ª Secção.

a evolução jurídica que se fizera no sentido de negar a tais direitos (e princípios) o caráter absoluto e imutável do período pré-republicano;

- (iii) Em terceiro lugar, a necessidade de oferecer a algumas leis efeito retroativo não só em épocas excepcionais, como as de guerra, mas mesmo em épocas de normalidade, para defesa de superiores interesses públicos e creditícios.

Nesse sentido, ainda na visão que predominou a nível constituinte, a proibição da retroatividade deveria considerar-se como (mero) princípio interpretativo das leis ordinárias.

Por estas razões, em matéria de retroatividade, a Constituição de 1911 consagrou apenas o art. 3.º, n.º 21, restrito a matéria penal, nesse se dispondo que “[n]inguém será sentenciado senão pela autoridade competente, por virtude de lei anterior e na forma por ela prescrita”.

Em termos relativamente semelhantes, também a Constituição de 1933 não possuía qualquer preceito especificamente dedicado à (proibição) da retroatividade da lei fiscal.

Subsequentemente, já no período posterior ao 25 de abril de 1974, a Comissão Constitucional e, posteriormente, o TC<sup>(4)</sup>, tiveram diversas oportunidades de se ocupar desta questão, tendo decidido que, apesar de não se poder retirar da Constituição uma proibição radical de impostos retroativos, tal deveria considerar-se constitucionalmente vedado quando essa retroatividade fosse “arbitrária e opressiva”<sup>(5)</sup> e violasse “de forma intolerável a segurança jurídica e a confiança que as pessoas têm obrigação (e também o direito) de depositar na ordem jurídica que as rege”<sup>(6)</sup>, acrescentando ainda que “[a] retroactividade tributária terá o beneplácito constitucional» se a confiança dos destinatários da norma for “materialmente injustificada” ou se ocorrerem “razões de interesse geral que a reclamem e o encargo para o contribuinte não se mostrar desproporcionado”<sup>(7)</sup>.

Por seu turno ainda segundo o entendimento da Comissão Constitucional, desta vez no Parecer n.º 25/81, “[e]xceptuavam-se apenas como inconstitucionais as normas fiscais impositivas que afectassem a chamada

---

(4) AcTC n.º 11/83, Processo n.º 94/83, n.º 66/84, Processo n.º 39/84 e ainda n.º 141/85, Processo n.º 86/83 e 47/84.

(5) Comissão Constitucional, Parecer n.º 14/82.

(6) Comissão Constitucional, Parecer n.º 14/82.

(7) Comissão Constitucional, Parecer n.º 14/82.

capacidade contributiva estabelecida, como princípio orientador em matéria fiscal, no art. 28.º da referida Constituição, por atingirem situações económicas já extintas à data da sua entrada em vigor, de harmonia com a doutrina e a jurisprudência italianas.

E sem deixar de salientar que a inexistência de regra constitucional expressa ou mesmo não escrita não impedia, antes pelo contrário, impunha que a atribuição de eficácia retroactiva a leis fiscais só se fizesse excepcionalmente, em homenagem aos melhores princípios da política legislativa, tais como o da confiança e boa-fé dos contribuintes e a segurança jurídica”(8).

Subsequentemente, até à explicitação no texto da CRP da proibição da retroatividade em matéria fiscal, levada a cabo no âmbito da Revisão Constitucional de 1997, o TC vinha aferindo a constitucionalidade das leis fiscais potencialmente retroativas com recurso a um método de ponderação alicerçado no princípio da protecção da confiança(9).

No desenvolvimento da orientação fixada, com particular importância, no Parecer da Comissão Constitucional n.º 25/81, firmou-se na jurisprudência constitucional o entendimento segundo o qual 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; ou que não trai[sse], de forma arbitrária e injustificada, as expectativas juridicamente tuteladas e criadas na esfera jurídica dos cidadãos ao abrigo das disposições vigentes à data da ocorrência dos factos que as geraram”(10).

Conforme veremos, este entendimento foi devidamente confirmado na jurisprudência posterior do TC.

---

(8) Comissão Constitucional, Parecer n.º 25/81.

(9) Mesmo na vigência da Constituição de 1933, já Alberto Xavier admitia que “[d]o próprio fundamento político-filosófico do princípio da legalidade resulta a necessidade de se interpretar o art. 70.º da Constituição no sentido de que contém implícita uma proibição constitucional de retroactividade em matéria de impostos”. Assim, cf. ALBERTO XAVIER, «Manual de Direito Fiscal», I, 1981, p. 192.

(10) Comissão Constitucional, Parecer n.º 25/81.

### §3. O período posterior à Revisão Constitucional de 1997

No período que antecedeu a Revisão Constitucional de 1997, foram apresentados vários projetos de revisão a que importa aludir, brevemente, de modo a tornar clara a própria génese do debate constituinte a este nível.

Desde logo, saliente-se a proposta do deputado João Corregedor da Fonseca para a introdução no art. 106.º da regra segundo a qual a “lei que cria ou agrava impostos não pode ter aplicação retroactiva” (Projecto n.º 11/VII)<sup>(11)</sup>, mostrando-se o Grupo Parlamentar do Partido Social Democrata recetivo a uma nova redação para o art. 106.º, n.º 3, com o acrescento dos impostos “que tenham natureza retroactiva” (Projecto n.º V/VII)<sup>(12)</sup>.

Por seu turno, o Grupo Parlamentar do Partido Comunista Português revelou a preocupação em fazer consagrar no mesmo art. 106.º a regra de que a “lei que criar ou aumentar impostos não pode ter efeito retroactivo, sendo vedada a tributação relativa a factos geradores decorridos antes da respectiva lei” (Projecto n.º 4/VII)<sup>(13)</sup>, solução esta que também foi sustentada pelo Grupo Parlamentar do Partido Socialista (Projecto n.º 3/VII)<sup>(14)</sup> que, por seu turno, apresentou uma proposta de redação em cujos termos “[a] lei fiscal não pode ser aplicada retroactivamente (...)”.

Com a Revisão Constitucional de 1997 foi expressamente reconhecido o princípio da não-retroatividade da lei fiscal no art. 103.º, n.º 3, onde agora se dispõe expressamente que: “[n]inguém 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”.

Foi justamente a este enquadramento histórico e legislativo que procurou aludir o TC, no Acórdão n.º 310/2012, nos seguintes termos: “[s]endo o poder de lançar impostos inerente à noção de Estado, como manifestação da sua soberania, perante um longo passado de abusos e arbitrariedades, a introdução do princípio da legalidade nesta matéria veio conferir-lhe um estatuto de cidadania no mundo do Direito.

Assim, para que o Estado possa cobrar um imposto ele terá que ser previamente aprovado pelos representantes do povo e terá que estar perfeitamente determinado em lei geral e abstrata, só assim se evitando que esse

---

(11) DAR II, Série A N.º 27/VII/1 Supl. 1996.03.07 [pp. 484-(97)-484-(103)].

(12) DAR II, Série A N.º 27/VII/1 Supl. 1996.03.07 [pp. 484-(44)-484-(60)].

(13) DAR II, Série A N.º 27/VII/1 Supl. 1996.03.07 [pp. 484-(29)-484-(44)].

(14) DAR II, Série A N.º 27/VII/1 Supl. 1996.03.07 [pp. 484-(10)-484-(28)].

poder possa ser exercido de forma abusiva e arbitrária, indigna de um verdadeiro Estado de Direito.

Por outro lado, o mesmo princípio da legalidade não poderá deixar de impedir que a lei tributária disponha para o passado, com efeitos retroativos, prevendo a tributação de atos praticados quando ela ainda não existia, sob pena de se permitir que o Estado imponha determinadas consequências a uma realidade posteriormente a ela se ter verificado, sem que os seus atores tivessem podido adequar a sua atuação de acordo com as novas regras.

Esta exigência revela as preocupações do princípio da proteção da confiança dos cidadãos, também ele princípio estruturante do Estado de Direito democrático, refletidas na vertente do princípio da legalidade, segundo o qual, a lei, numa atitude de lealdade com os seus destinatários, só deve reger para o futuro, só assim se garantindo uma relação íntegra e leal entre o cidadão e o Estado”<sup>(15)</sup>.

Efetivamente, é neste sentido que deve ser entendida a opção do legislador constituinte de, na Revisão Constitucional de 1997, consagrar no art. 103.º, n.º 3 da CRP, a expressa proibição da retroatividade da lei fiscal.

Segundo entendemos, com esta alteração constitucional não se visou explicitar uma simples rarefação do princípio geral da proteção da confiança dos cidadãos, inerente a toda a atividade do Estado de Direito Democrático, mas sim expressar uma regra absoluta de definição do âmbito de validade temporal das leis criadoras ou agravadoras de impostos, prevenindo, assim, a existência de um perigo abstrato de grave e patente violação daquela confiança no que especificamente concerne ao perímetro fiscal.

Após tal alteração, o TC passou a interpretar a proibição de leis fiscais retroativas não já na base ponderativa em que o vinha fazendo até 1997, isto é, em função das circunstâncias informadoras da relação jurídico-tributária afetada pela aplicação da lei nova, mas, ao invés, em termos eminentemente objetivos, com base na contraposição entre retroatividade autêntica (ou pura) e retroatividade fraca ou inautêntica (por vezes, embora nem sempre com igual precisão, designada por retrospectividade).

---

(15) AcTC n.º 310/2012, Processo n.º 150/12, 2.ª Secção.

### §3.1. A distinção entre retroatividade de primeiro, segundo e terceiro grau

O TC tem entendido recorrentemente que, no domínio fiscal, não existe lugar a um “direito à não-frustração de expectativas jurídicas ou a manutenção do regime legal em relações jurídicas duradoiras ou relativamente a factos complexos já parcialmente realizados”<sup>(16)</sup>, de tal forma que, ainda no entender do mesmo Tribunal, “o legislador não está impedido de alterar o sistema legal afectando relações jurídicas já constituídas e que ainda subsistam no momento em que é emitida a nova regulamentação, sendo essa uma necessária decorrência da autorevisibilidade 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”<sup>(17)</sup>.

E é a este nível que surge a oposição entre duas putativas categorias de retroatividade fiscal, a retroatividade forte ou autêntica e a retroatividade fraca ou inautêntica, que doravante se analisarão, tanto ao nível dos contributos da principal doutrina fiscal como, por seu turno, da jurisprudência do TC.

#### §3.1.1. O entendimento da doutrina fiscal

Como começou por sustentar Alberto Xavier, não basta afirmar que a lei fiscal não pode ser retroativa, pois a concretização deste princípio envolve sérias dificuldades, atendendo a que se podem descortinar dentro dele diversos graus, sendo que, do ponto de vista constitucional, alguns são mais gravemente desvalorados do que outros<sup>(18)</sup>.

Assim, um caso em que o facto tributário que a lei nova pretende regular já tenha produzido todos os seus efeitos ao abrigo da lei antiga e um outro caso em que o facto tributário tenha ocorrido ao abrigo da lei antiga, mas os seus efeitos, designadamente os relativos à liquidação e pagamento, ainda não estejam totalmente esgotados, não terão necessariamente o mesmo desvalor constitucional, dado que a primeira situação é, do

---

<sup>(16)</sup> AcTC n.º 18/2011, Processo n.º 204/2010, 3.ª Secção.

<sup>(17)</sup> AcTC n.º 18/2011, Processo n.º 204/2010, 3.ª Secção.

<sup>(18)</sup> Cf. ALBERTO XAVIER, «Manual de Direito Fiscal», cit., p. 196 e ainda em «O problema da retroactividade das leis sobre imposto de renda», in «Textos Seleccionados de Direito Tributário», Coord. de Sampaio Dória, São Paulo, 1983, p. 77, ss. Mais recentemente, cf. AMÉRICO FERNANDO BRÁS CARLOS, «Impostos — Teoria Geral», 3.ª ed., Almedina 2010, p. 142, ss.



ponto de vista da eventual afetação da situação jurídica do contribuinte, mais grave que a segunda.

E estes dois casos diferenciam-se também de um terceiro em que o facto tributário que a lei nova pretende regular na sua totalidade não ocorreu totalmente ao abrigo da lei antiga, antes continua em formação na vigência da lei nova, como acontece nos impostos em que o facto tributário é de formação sucessiva, conforme sucede em casos como o IRS ou o IRC.

Justamente a este propósito, acrescentou Cardoso da Costa que “a linha demarcadora do âmbito da retroatividade fiscal constitucionalmente admissível passará, desde logo, pela distinção entre situações tributárias «permanentes» e «periódicas» e «factos» cuja eficácia fiscal se esgota ou se firma «instantaneamente», para cada um deles «de per si» (maxime, pela distinção entre «impostos periódicos» e «impostos de obrigação única»), e passará provavelmente, depois, no que concerne àquele primeiro tipo de situações, pela distância temporal que já tiver mediado entre o período de produção dos rendimentos e a criação (ou modificação) do correspondente imposto”(19).

Mais recentemente, escreve Ana Paula Dourado que “[n]os casos dos impostos de obrigação única (por exemplo, a compra e venda de um imóvel, sujeito a IMT) a proibição da retroatividade implica o respeito pelos factos tributários passados, ou seja, a não aplicação da lei nova a esses factos, pois a obrigação tributária nasceu e está concluída”(20).

A qualificação que a doutrina atribui a cada uma destas situações não é de todo convergente, verificando-se, todavia, um certo consenso em considerar a primeira situação descrita por Alberto Xavier como retroatividade forte ou autêntica(21).

Já em relação aos segundo e terceiro casos referidos por Alberto Xavier, existem autores que consideram que ambas as situações se enquadram na retroatividade fraca ou inautêntica, enquanto outros apenas incluem a segunda situação nesta categoria, defendendo que o terceiro caso já não se integra em qualquer tipo de retroatividade, mas sim na retrospectividade(22).

---

(19) Cf. J.M. CARDOSO DA COSTA, «O Enquadramento Constitucional do Direito dos Impostos em Portugal», *cit.*, p. 418.

(20) Cf. ANA PAULA DOURADO, «Direito Fiscal — Lições», *cit.*, p. 175.

(21) Cf. JOSÉ CASALTA NABAIS, «Direito Fiscal», *cit.*, p. 147; AMÉRICO FERNANDO BRÁS CARLOS, «Impostos — Teoria Geral», *cit.*, p. 145, ss.

(22) Cf. AMÉRICO FERNANDO BRÁS CARLOS, «Impostos — Teoria Geral», *cit.*, p. 145, ss.; NUNO SÁ GOMES, «Manual de Direito Fiscal», Vol. II, Lisboa, 1996, pp. 419-420.

### §3.1.2. Em especial, a jurisprudência do TC

Ao mesmo tempo, de acordo com o entendimento desde então reiteradamente expresso na jurisprudência do TC “a proibição de retroatividade em matéria de impostos consagrada no art. 103.º, n.º 3 da Constituição, apenas abrange as situações de retroatividade autêntica, mas não já as de retroatividade inautêntica e de retrospectividade”<sup>(23)</sup>.

Mais recentemente, no Acórdão n.º 18/2011, o TC foi particularmente conclusivo ao analisar o escopo do art. 103.º, n.º 3 da CRP “excluindo do seu âmbito aplicativo as situações de retrospectividade ou de retroactividade imprópria, ou seja, aquelas situações em que a lei é aplicada a factos passados mas cujos efeitos ainda perduram no presente, como sucede quando a lei é aprovada até ao final do ano a que corresponde o imposto”<sup>(24)</sup>.

Reproduzindo a formulação seguida no Acórdão n.º 67/2012, tal entendimento foi sintetizado no Acórdão n.º 85/2013, nos termos seguintes:

«(...) sendo o poder de lançar impostos inerente à noção de Estado, como manifestação da sua soberania, perante um longo passado de abusos e arbitrariedades, a introdução do princípio da legalidade nesta matéria veio conferir-lhe um estatuto de cidadania no mundo do Direito».

Assim, para que o Estado possa cobrar um imposto ele terá que ser previamente aprovado pelos representantes do povo e terá que estar perfeitamente determinado em lei geral e abstrata, só assim se evitando que esse poder possa ser exercido de forma abusiva e arbitrária, indigna de um verdadeiro Estado de Direito.

Por outro lado, o mesmo princípio da legalidade não poderá deixar de impedir que a lei tributária disponha para o passado, com efeitos retroativos, prevendo a tributação de atos praticados quando ela ainda não existia, sob pena de se permitir que o Estado imponha determinadas consequências a uma realidade posteriormente a ela se ter verificado, sem que os seus atores tivessem podido adequar a sua atuação de acordo com as novas regras”<sup>(25)</sup>.

Ao mesmo tempo, o TC tem vindo a seguir o entendimento segundo o qual esta proibição da retroatividade, no domínio da lei fiscal, “apenas se dirige à retroatividade autêntica, abrangendo apenas os casos em que o

---

(23) AcTC n.º 128/09, Processo 772/07, 3.ª Secção; AcTC n.º 85/2010, Processo 653/09, 1.ª Secção; AcTC n.º 399/2010, Processo 532/10.

(24) AcTC n.º 18/2011, Processo n.º 204/2010, 3.ª Secção.

(25) AcTC n.º 85/2013, Processo n.º 121/2012, Plenário.

facto tributário que a lei nova pretende regular já tenha produzido todos os seus efeitos ao abrigo da lei antiga, excluindo do seu âmbito aplicativo as situações de retrospectividade ou de retroatividade imprópria, ou seja, aquelas situações em que a lei é aplicada a factos passados mas cujos efeitos ainda perduram no presente, como sucede quando as normas fiscais que produziram um agravamento da posição fiscal dos contribuintes em relação a factos tributários que não ocorreram totalmente no domínio da lei antiga e continuam a formar-se, ainda no decurso do mesmo ano fiscal, na vigência da nova lei”<sup>(26)</sup>.

Pese embora o entendimento recentemente preconizado no Acórdão n.º 171/2017 — de acordo com o qual “o n.º 3 do art. 103.º da Constituição deve ser interpretado como estabelecendo um princípio (...) de não-retroatividade da lei fiscal», sujeito ao «método de ponderação que tem sido reservado para os casos de retroatividade dita inautêntica» —, continua a poder retirar-se da orientação desde há muito sufragada na jurisprudência deste Tribunal que a proibição da retroatividade fiscal consagrada no n.º 3 do art. 103.º da Constituição, para além de «sancionar, de forma automática», «a mera natureza retroativa de uma lei fiscal desvantajosa para os particulares» (Acórdão n.º 128/2009), apenas se dirige à retroatividade autêntica, abrangendo somente os casos em que o facto tributário que a lei nova pretende regular produziu já todos os seus efeitos ao abrigo da lei antiga; excluídas do âmbito de aplicação do art. 103.º, n.º 3, da Constituição, encontram-se, por isso, as situações de retrospectividade ou de retroatividade imprópria, isto é, aquelas em que a lei nova é aplicada a factos passados mas cujos efeitos ainda perduram no presente, como sucede com as normas fiscais que produzem um agravamento da posição fiscal dos contribuintes em relação a factos tributários que não ocorreram totalmente no domínio da lei antiga, continuando a formar-se sob a vigência da nova lei”<sup>(27)</sup>.

E assim sucede porque, nos casos de designada retroatividade fraca ou inautêntica — ou seja, os respeitantes a normas que preveem, de forma inovadora, consequências jurídicas para situações que se constituíram antes da sua entrada em vigor, mas que mantêm a produção de efeitos nessa data — tem o TC reiteradamente sublinhado que as mutações da ordem jurídica não podem atingir as expectativas criadas ao abrigo da lei antiga em termos incompatíveis com aquele mínimo de certeza e de segu-

---

<sup>(26)</sup> AcTC n.º 399/2010, Processo n.º 523/10.

<sup>(27)</sup> AcTC n.º 617/12, Processo n.º 150/12; AcTC n.º 85/13, Processo 121/12 que, por sua vez, remetem para AcTC n.º 128/2009, Processo n.º 772/07; AcTC n.º 85/2010, Processo 653/09, 1.ª Secção e AcTC n.º 399/2010, Processo n.º 523/10.

rança que as pessoas, as empresas e a própria comunidade em geral antecipam, como dimensões essenciais do princípio do Estado de Direito democrático, consagrado no art. 2.º da CRP.

Tal entendimento — que coloca sob incidência dos limites decorrentes do princípio da proteção da confiança (pelo menos parte) das situações de retroatividade inautêntica e a maioria das situações relativas a retroatividade — foi sintetizado no Acórdão n.º 128/2009, já referido, onde, a tal propósito, se concluiu, com a nossa total concordância, que “a proibição expressa da retroatividade da lei fiscal não tornou inútil a eventual aplicação, a matérias de natureza tributária, do parâmetro da proteção da confiança”<sup>(28)</sup>.

### §3.2. A distinção face ao âmbito de aplicação dos princípios da não-retroatividade e da proteção da confiança

Decorre de jurisprudência estabilizada e constante do TC que “[a] proteção da confiança é uma norma com natureza principiológica que deflui de um dos elementos materiais justificadores e imanentes do Estado de Direito: a segurança jurídica dedutível do art. 2.º da CRP. Enquanto associado e mediatizado pela segurança jurídica, o princípio da proteção da confiança prende-se com a dimensão subjetiva da segurança — o da proteção da confiança dos particulares na estabilidade, continuidade, permanência e regularidade das situações e relações jurídicas vigentes”<sup>(29)</sup>.

De facto, após a Revisão Constitucional de 1982, passou a dispor-se no art. 2.º da CRP que “a República Portuguesa é um Estado de Direito Democrático”, sendo justamente do designado Princípio do Estado de Direito Democrático que a doutrina constitucional vem deduzindo os seus subprincípios concretizadores da segurança jurídica e da proteção e tutela da confiança dos cidadãos<sup>(30)</sup>.

A garantia de segurança jurídica inerente ao Estado de Direito corresponde, numa vertente subjetiva, a uma ideia de proteção da confiança dos particulares relativamente à continuidade da ordem jurídica. E, nesse sen-

---

<sup>(28)</sup> AcTC n.º 129/2009, Processo n.º 772/07, 3.ª Secção.

<sup>(29)</sup> AcTC n.º 862/13, Processo n.º 1260/13.

<sup>(30)</sup> Com referências particularmente relevantes nesta matéria, cf. JORGE REIS NOVAIS, «*Os princípios constitucionais estruturantes da República Portuguesa*», Coimbra Editora, 2004, p. 261, ss.; J.J. GOMES CANOTILHO, «*Direito Constitucional e Teoria da Constituição*», reimpressão da 7.ª ed., Almedina, 2015, p. 257, ss.

tido, o princípio da segurança jurídica vale em todas as áreas da atuação estadual, traduzindo-se em exigências que são dirigidas à Administração, ao poder judicial e, especialmente, ao legislador.

Trata-se, assim, de um princípio que exprime a realização imperativa de uma especial exigência de previsibilidade, protegendo sujeitos cujas posições jurídicas<sup>(31)</sup> sejam objetivamente lesadas por determinados quadros injustificados de instabilidade.

Deste modo, ao contrário do que sucede com a aplicação do princípio contido art. 103.º, n.º 3 da CRP, a “mobilização do princípio da confiança em matéria tributária obriga a um juízo que não prescinde de ponderações: saber se a norma é ou não inconstitucional (por violação da proteção da confiança) obriga a que se tenha em conta, e se pondere, tanto o contexto da administração tributária quanto o contexto do particular tributado”<sup>(32)</sup>.

Precisamente a este propósito, começa por referir o TC, no Acórdão n.º 285/2011<sup>(33)</sup>, que a “admissibilidade de normas retroactivas resulta, portanto, de um balanceamento entre vários factores: a solidez e justificação das expectativas jurídicas dos particulares e a liberdade conformadora do legislador. A norma inovadora, mesmo que retroactiva, só será ilegítima se se concluir que não é ditada pela necessidade de proteger interesses pre-valetentes”.

Nesse sentido, revemo-nos totalmente nas considerações de Casalta Nabais, quando o referido Professor menciona que “[o] princípio da segurança jurídica, ínsito na ideia do Estado de Direito democrático, está longe, porém, de ter sido totalmente absorvido por esse novo preceito constitucional”<sup>(34)</sup> uma vez que “serve de critério de ponderação em situações de retroactividade imprópria, inautêntica ou falsa, bem como em situações em que, não se verificando qualquer retroactividade, própria ou imprópria, há que tutelar a confiança dos contribuintes depositada na actuação dos órgãos do Estado”<sup>(35)</sup>.

No Acórdão n.º 287/90, de 30 de outubro, o TC estabeleceu já os limites do princípio da proteção da confiança na ponderação da eventual inconstitucionalidade de normas dotadas de «retroactividade inautêntica, retrospectiva». Neste caso, tratava-se da aplicação de uma lei nova a factos

(31) Cf. CARLOS BLANCO DE MORAIS, «Segurança Jurídica e Justiça Constitucional», RFDUL, Vol. XLI, n.º 2, 2000, p. 625, ss.; JORGE REIS NOVAIS, «Os Princípios Constitucionais Estruturantes da República Portuguesa», *cit.*, p. 263, ss.

(32) AcTC n.º 42/2014, Processo n.º 564/12, 2.ª Secção.

(33) AcTC n.º 285/2011, Processo n.º 382/10, 1.ª Secção.

(34) Cf. JOSÉ CASALTA NABAIS, «Direito Fiscal», *cit.*, p. 151.

(35) Cf. JOSÉ CASALTA NABAIS, «Direito Fiscal», *cit.*, p. 151.

novos havendo, todavia, um contexto anterior à ocorrência do facto que criava, eventualmente, expectativas jurídicas. Foi neste aresto ainda que o Tribunal procedeu à distinção entre o tratamento que deveria ser dado aos casos de «retroatividade autêntica» e o tratamento a conferir aos casos de «retroatividade inautêntica» que seriam, disse-se, tutelados apenas à luz do princípio da confiança enquanto decorrência do princípio do Estado de Direito consagrado no art. 2.º da CRP.

De acordo com esta jurisprudência sobre o princípio da segurança jurídica na vertente material da proteção da confiança, para que esta última seja tutelada é necessário que se reúnam dois pressupostos essenciais:

- (i) Por um lado, a afetação de expectativas, em sentido desfavorável, será inadmissível, quando constitua uma mutação da ordem jurídica com que, em termos razoáveis e ponderados, os destinatários das normas dela constantes não possam contar; e
- (ii) Por outro lado, quando não for ditada pela necessidade de salvar direitos ou interesses constitucionalmente protegidos que devam considerar-se prevaletentes — devendo recorrer-se ao princípio da proporcionalidade, tal como consagrado nos termos do art. 18.º, n.º 2 da CRP.

Na sequência da jurisprudência emanada após o Acórdão n.º 128/2009, os dois critérios enunciados passaram a ser reconduzíveis a quatro “testes” ou “requisitos” para o princípio da proteção da confiança, seguindo, aliás, parâmetros que noutra lugar já haviam sido equacionados pela Conselheira Maria Lúcia Amaral<sup>(36)</sup>.

Independentemente de algumas variações face a outros Acórdãos, o essencial da referida fórmula constitucional resume-se ao seguinte quadro: “para que haja lugar à tutela jurídico-constitucional da «confiança» é necessário, em primeiro lugar, que o Estado (mormente o legislador) tenha encetado comportamentos capazes de gerar nos privados «expectativas» de continuidade; depois, devem tais expectativas ser legítimas, justificadas e fundadas em boas razões; em terceiro lugar, devem os privados ter feito planos de vida tendo em conta a perspectiva de continuidade do «comportamento» estadual; por último, é ainda necessário que não ocorram razões de interesse público que justifiquem, em ponderação, a não continuidade do comportamento que gerou a situação de expectativa”<sup>(37)</sup>.

---

<sup>(36)</sup> Cf. MARIA LÚCIA AMARAL, *«A Forma da República»*, Coimbra Editora 2012, p. 183, ss.

<sup>(37)</sup> AcTC n.º 128/2009, Processo n.º 772/07.

Ainda de acordo com o mesmo TC, em relação à metodologia operativa a seguir na aplicação deste critério, tal “implica sempre uma ponderação de interesses contrapostos: de um lado, as expectativas dos particulares na continuidade do quadro legislativo vigente; do outro, as razões de interesse público que justificam a não continuidade das soluções legislativas. Os particulares têm interesse na estabilidade da ordem jurídica e das situações jurídicas constituídas, a fim de organizarem os seus planos de vida e de evitar o mais possível a frustração das suas expectativas fundadas; mas a esse interesse contrapõe-se o interesse público na transformação da ordem jurídica e na sua adaptação às novas ideias de ordenação social. Caso os dois grupos de interesses e valores são reconhecidos na Constituição em condições de igualdade, impõe-se em relação a eles o necessário exercício de confronto e ponderação para concluir, com base no peso variável de cada um, qual o que deve prevalecer”<sup>(38)</sup>.

Mais recentemente, por via do Acórdão n.º 862/13 — relativo à conformidade constitucional da aplicação de cortes em pensões de aposentação e de sobrevivência — o TC teve oportunidade de acrescentar ao rol de requisitos da fórmula anterior um quinto requisito adicional: em determinadas condições, bastante específicas, que fazem antever uma solução de contornos relativamente excepcionais, a implementação de determinada medida legislativa deve ser feita de forma gradual e diferida no tempo.

Referiu o TC, a esse propósito, que “solução justa à luz do princípio da proporcionalidade imporia também que a implementação da medida se fizesse de forma gradual e diferida no tempo. Aplicá-la de uma só vez, seria ultrapassar, de forma excessiva, a medida de sacrifício que a natureza do direito à pensão poderá admitir”<sup>(39)</sup>.

Da referida conceção resulta que, mesmo que o peso do bem, interesse ou valor prosseguido pela norma legislativa seja superior ao das expectativas dos particulares ou empresas, poderá ter de existir um regime transitório, que assegure o gradualismo da medida, neste caso, assegurando a conformidade constitucional inerente à sua completa revogabilidade.

Seja como for, tal como o TC concluiu no Acórdão n.º 335/2008, em nosso entender de forma totalmente correta, do critério jurisprudencial já analisado “resulta que a violação do princípio da confiança por normas retrospectivas só ocorre quando estas afectam uma expectativa particular legítima, sólida e relevante na manutenção duma determinada situação

---

<sup>(38)</sup> AcTC n.º 568/2016, Processo n.º 522/16.

<sup>(39)</sup> AcTC n.º 862/13, Processo n.º 1260/13.

jurídica, e quando num exercício de ponderação de interesses, o interesse público perseguido pela introdução dessas normas não prevalece sobre essa expectativa”<sup>(40)</sup>.

#### §4. As leis interpretativas em Direito Fiscal e a sua admissibilidade na jurisprudência do TC

Justifica-se ainda dedicar algum espaço ao tema das leis interpretativas em Direito Fiscal, em função da sua inequívoca proximidade ao plano de interconexão com o Direito Constitucional.

Na lição pioneira de Baptista Machado, a lei interpretativa “intervém para decidir uma questão de direito cuja solução era controvertida ou incerta no domínio da vigência da lei antiga. Significa isto, antes de tudo, que, para que a lei nova possa ser interpretativa de sua natureza, é preciso que haja matéria para interpretação”<sup>(41)</sup>, pelo que “se a regra de direito era certa na legislação anterior, ou se a prática jurisprudencial lhe havia de há muito atribuído um determinado sentido, que se mantinha constante e pacífico, a lei nova que venha a resolver o problema jurídico em termos diferentes deve ser considerada uma lei inovadora”<sup>(42)</sup>.

Em conformidade com o exposto, são de natureza interpretativa as leis que, sobre pontos ou questões em que as normas jurídicas aplicáveis são incertas ou, pelo menos, o seu sentido pode considerar-se controvertido, venham consagrar uma solução que, através do recurso aos critérios e parâmetros da interpretação jurídica, poderiam ser obtidos ou adotados, inclusive pelos próprios tribunais.

Para que uma lei nova possa ser realmente interpretativa — ou ser uma “norma fiscal materialmente interpretativa”<sup>(43)</sup>, mais uma vez no dizer do TC, secundando a doutrina de Baptista Machado<sup>(44)</sup> — são necessários dois requisitos estruturantes:

---

(40) AcTC n.º 335/2008, Processo n.º 74/08, 2.ª Secção.

(41) Cf. J. BAPTISTA MACHADO, «*Sobre a aplicação no tempo do novo Código Civil — Casos de aplicação imediata. Critérios fundamentais*», Almedina, Coimbra, 1968, p. 268, ss. De igual modo, abordando expressamente o problema, cf. JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENSÃO, «*O Direito — Introdução e Teoria Geral*», 10.ª ed., Almedina 1997, p. 562, ss.

(42) Cf. J. BAPTISTA MACHADO, «*Sobre a aplicação no tempo do novo Código Civil — Casos de aplicação imediata*», *cit.*, p. 288, ss.

(43) AcTC n.º 267/2017, Processo n.º 466/16, 2.ª Secção.

(44) Cf. J. BAPTISTA MACHADO, «*Introdução ao Direito e Discurso Legitimador*», 19.ª reimpressão, Almedina 2017, pp. 245-246.



- (i) Em primeiro lugar, que a solução do direito anterior seja controvertida ou, pelo menos, incerta; e,
- (ii) Em segundo lugar, que a solução definida pela nova lei se situe dentro dos quadros da controvérsia interpretativa limitada pela lei anterior e, nesse sentido, que o julgador ou o intérprete a ela poderiam chegar sem ultrapassar os limites normalmente impostos à interpretação e aplicação da lei.

Decidiu o mesmo TC, no Acórdão n.º 107/2018, que as interpretações legislativas “não se destinam a dizer ou descobrir o direito vertido na lei interpretada, atividade que pressupõe uma competência jurisdicional, mas a privilegiar o sentido que o legislador entende politicamente mais vantajoso. Sem dúvida que os cidadãos destinatários das leis, designadamente de leis com uma vocação ablativa, não devem ter qualquer expectativa de que estas sejam, ou possam vir a ser interpretadas no sentido que lhes é mais favorável; não existe, nem sequer nos domínios penal ou fiscal, um qualquer «princípio da interpretação mais favorável» ao cidadão. Mas têm a expectativa legítima, na qualidade de destinatários da lei, de formarem uma convicção sobre o direito nela vertido e de agirem com base nessa convicção jurídica — assim como, na eventualidade de se verificar um litígio, de recorrerem aos tribunais para que estes apreciem, no uso da autoridade jurisdicional que exclusivamente lhes cabe, e no âmbito de um processo de partes com igualdade de armas, o mérito jurídico do seu ponto de vista no caso concreto. Por outras palavras, os destinatários das leis têm a expectativa legítima de que estas sejam objeto de uma interpretação jurídica, porque é nesses exatos termos — enquanto sujeitos de direito — que aquelas se lhes dirigem. Ao consagrarem um sentido por razões de ordem política — constitutivas e não declarativas de direito —, as leis interpretativas frustram essa expectativa legítima dos cidadãos na juridicidade, adversariabilidade e justiciabilidade da sua relação com a lei”<sup>(45)</sup>.

Do exposto decorre, em termos gerais, que as leis interpretativas devem ter-se por abrangidas pela proibição constitucional da retroatividade fiscal, na medida em que, pela assunção de um determinado sentido interpretativo, poderão colidir com factos ou situações potencialmente abrangidos por interpretações que, cabendo dentro do espaço relativo à disputa interpretativa, são distintas daquela que veio a ser a interpretação consagrada na própria lei interpretativa.

---

(45) AcTC n.º 107/2018, Processo n.º 1430/2017, 3.ª Secção.

Em paralelo, tal já não significa, ainda à luz da jurisprudência do TC, e na qual nos revemos inteiramente, que toda e qualquer lei interpretativa deva considerar-se contrária disposto no art. 103.º, n.º 3 da CRP<sup>(46)</sup>.

Concluiu o TC, no Acórdão n.º 52/2019, que “[n]a ótica da tutela da confiança dos destinatários do direito, releva que a lei interpretativa formalmente retroativa apenas declara o direito preexistente; ao passo que a lei interpretativa substancialmente retroativa, ao modificar o direito preexistente, constitui direito novo”<sup>(47)</sup>, e é justamente sobre esta segunda realidade que se projeta, em nosso entender, a intenção normativa da proibição da retroatividade fiscal, por ser justamente nestes casos que a expectativas gerais quanto à previsibilidade mínima e razoavelmente admissível para toda e qualquer solução legal são definitivamente desrespeitadas.

É nesse sentido que igualmente nos parece totalmente certo apontar o enfoque do art. 103.º, n.º 3 da CRP para o caso da lei interpretativa substancial ou materialmente retroativa.

E, por isso, secundamos inteiramente as conclusões do Conselheiro Lino Ribeiro, na respetiva Declaração de Voto ao Acórdão n.º 267/2017 e em cujos termos as leis interpretativas “que visam solucionar a incerteza de lei anterior, situando-se dentro dos quadros da controvérsia, com um conteúdo que o julgador ou intérprete a ela pudesse chegar, sem ultrapassar os limites típicos impostos à interpretação e aplicação da lei — não se pode dizer que a confiança dos contribuintes no sentido da norma interpretada gera expectativas legítimas da sua continuidade no ordenamento jurídico. Se a norma é controversa, a única expectativa que existe é que o legislador a solucione. Se ele o faz, optando por um dos entendimentos possíveis, que até já era seguida pela jurisprudência, não se pode dizer que

---

<sup>(46)</sup> Não era essa posição de Saldanha Sanches, que concluiu, a este propósito, do seguinte modo “não nos parece que a lei interpretativa possa ter lugar em matéria fiscal: se até aqui o que estava em causa eram as leis falsamente interpretativas, a revisão constitucional veio impedir os efeitos retroativos de qualquer norma, em matéria fiscal, incluindo os provocados por norma interpretativa”. Assim, cf. J.L. SALDANHA SANCHES, «*Lei interpretativa e retroactividade em matéria fiscal*», *Fiscalidade*, n.º 1, janeiro de 2000, p. 77, ss. Por seu turno, abordando ainda este problema, na doutrina nacional, cf. NUNO M. MORUJÃO, «*Leis interpretativas em direito fiscal*», *Revisores e Auditores*, Abril-Junho, 2016, pp. 49-54 e, mais recentemente, «*Comentário ao acórdão 267/2017 do Tribunal Constitucional (sobre leis interpretativas no direito fiscal substantivo)*», RFPDF, A. 10, n.º 2, Almedina, 2017, pp. 193-214; RICARDO SEABRA MOURA/HUGO PINHEIRO FERREIRA, «*(Ir)retroatividade fiscal e leis interpretativas — problemática e reflexões*», CJT, Janeiro-Março 2017, pp. 22-32; SÓNIA MARTINS REIS, «*Proibição da Retroatividade da Lei Fiscal no Contexto do IRS*», in Paula Rosado Pereira (Coord.), «*Temas de IRS: Princípios Constitucionais, Tributação e Garantias*», Almedina, 2020, pp. 82-135.

<sup>(47)</sup> AcTC n.º 52/2019, Processo n.º 1425/2018, 3.ª Secção.

há frustração intolerável, arbitrária ou demasiado opressiva da confiança depositada na norma interpretada”<sup>(48)</sup>.

Todavia, existem igualmente situações em que o enquadramento constitucional das leis interpretativas poderá ter por base um grau de proteção dos contribuintes relativamente menor, em particular nos casos em que existe uma verdadeira controvérsia ou querela jurisprudencial suficientemente clara para demonstrar que, no universo de soluções possíveis — o próprio universo da controvérsia — caberia mais de que uma solução e, ao mesmo tempo, de nenhuma resultaria uma expectativa jurídica legítima do contribuinte, ao ponto de se considerar que o término da controvérsia signifique uma solução totalmente inovatória.

Isso mesmo sublinhou o TC, no Acórdão n.º 395/2017, nos seguintes termos: “[s]ó assim não será naqueles casos em que, tendo os tribunais sido chamados a pronunciarem-se sobre a interpretação a dar a leis ambíguas e controvertidas, se tenha a propósito delas estabelecido uma controvérsia jurisprudencial. Se os tribunais, aos quais cabe a autoridade de dizer o direito — através de decisões juridicamente fundamentadas e no termo de um processo de partes com igualdade de armas —, refletem e alimentam a controvérsia propiciada pela ambiguidade da lei, é inevitável concluir que a questão jurídica é, no momento presente, incerta ou insanável; os destinatários desta não têm, nessas circunstâncias, qualquer razão para formarem expectativas na prevalência de uma das posições compreendidas nos «quadros da controvérsia», e não podem, por essa mesma razão, invocar a frustração das suas expectativas legítimas contra a decisão do legislador de interpretar a lei num dos sentidos já acolhidos em decisões judiciais”<sup>(49)</sup>.

Acrescentou o TC, ainda no Acórdão n.º 395/2017, que “[a] circunstância de a jurisprudência se encontrar dividida depõe a favor do entendimento de que os contribuintes não podiam excluir a interpretação que veio a ser consagrada pelo legislador. Porém, para que se verifique uma controvérsia jurisprudencial, não basta que recaiam sobre uma determinada questão de interpretação decisões divergentes; é necessário que exista um corpo desenvolvido de pronunciamentos judiciais (ou arbitrais) no seio do qual se estabeleceram correntes opostas e não reconciliadas dentro da ordem jurisdicional a que respeitem. Só na base desse lastro jurisprudencial estatisticamente significativo se pode dar por assegurada a evidência de que a questão jurídica é incerta ou insanável, pelo menos no momento presente”<sup>(50)</sup>.

---

(48) AcTC n.º 267/2017, Processo n.º 466/16, 2.ª Secção.

(49) AcTC n.º 395/2017, Processo n.º 751/2016, 3.ª Secção.

(50) AcTC n.º 395/2017, Processo n.º 751/2016, 3.ª Secção.

Resulta do exposto que, à luz da recente jurisprudência do TC, e com a qual estamos novamente de acordo, sempre que se verifique a existência de uma determinada controvérsia judicial (ou, inclusive, arbitral), será particularmente difícil admitir que a adoção de uma determinada solução legislativa, que coloque termo à própria controvérsia anterior, possa considerar-se uma lei interpretativa material ou substancialmente retroativa e possa ser, por isso mesmo, contrária ao disposto no art. 103.º, n.º 3 da CRP.