

em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha
, Vol. III

ção
ro 2011

ria:
na © Kameraphoto

Execução Gráfica:
Kluwer Portugal sob a marca Coimbra Editora

oia:
es de Lisboa
Tomás da Fonseca
e G - 6.º A
0-209 Lisboa

mbra:
ício Coimbra Editora
eira da Paula, n.º 10
anhol — 3040-574 Coimbra
v.coimbraeditora.pt
orial@coimbraeditora.pt

ição:
a Editora, S.A.
eira da Paula, n.º 10
anhol — 3040-574 Coimbra
f. 239 852 650 — Fax 239 852 651

*Reservados todos os direitos por Wolters Kluwer Portugal.
Nenhuma parte desta obra pode ser reproduzida ou
transmitida por nenhum meio electrónico ou mecânico, incluindo
a gravação magnética ou qualquer armazenamento de
dados e sistema de recuperação sem autorização por escrito
dos editores Wolters Kluwer Portugal.*

ISBN 978-972-32-1966-1 (obra completa)
ISBN 978-972-32-1959-3 (Vol. III)
Legal n.º 332 114/2011

Organizadores

PAULO OTERO • FERNANDO ARAÚJO • JOÃO TABORDA DA GAMA

ESTUDOS EM MEMÓRIA DO PROF. DOUTOR J. L. SALDANHA SANCHES

VOL. III

DIREITO FISCAL: PARTE GERAL



Coimbra Editora
grupo Wolters Kluwer

**A PROPÓSITO DA RECENTE JURISPRUDÊNCIA
CONSTITUCIONAL SOBRE RETROACTIVIDADE FISCAL
(BREVE APONTAMENTO)**

ROGÉRIO M. FERNANDES FERREIRA (*)

1. Este breve apontamento, a propósito da mais recente jurisprudência do Tribunal Constitucional em matéria fiscal e sobre a questão da retroactividade fiscal, chama a atenção para algumas das medidas já tomadas pelo Governo e em alguns dos diplomas cuja aprovação promoveu já durante o segundo semestre do ano de 2010. Em primeiro lugar, foi aprovada a Lei n.º 11/2010, de 15 de Junho, que entrou em vigor no dia seguinte ao da sua publicação e introduziu um novo escalão de rendimento anual no IRS para os contribuintes com rendimento colectável superior a 150.000 euros, ao qual passou a corresponder uma nova taxa de 45% e, em segundo, a Lei n.º 12-A/2010, de 30 de Junho, que entrou também em vigor no dia seguinte ao da sua publicação e onde se procedeu a um aumento do valor das taxas de todos os escalões desse imposto, incluindo a nova taxa introduzida pela citada Lei n.º 11/2010. Ambas as leis se inserem no âmbito do Plano de Estabilidade e Crescimento (PEC) e pretendem, assumidamente e entre o mais, fazer face à urgência da redução do défice e dos custos associados à dívida pública acumulada, através da obtenção de uma maior receita fiscal.

(*) Advogado (sócio de capital coordenador da área de Prática de Direito Fiscal de PLMJ — Sociedade de Advogados, RL), Mestre em Ciências Jurídico-Económicas e pós-graduado em Estudos Europeus (UCP), docente universitário nos cursos de pós-graduação do IDEFF (FDL da Universidade de Lisboa) e da UCP.

A questão, constitucional, que se colocou — e que o Presidente da República desde logo apresentou, em sede de fiscalização abstracta — foi a de saber se seria admissível aplicar tais agravamentos fiscais, resultantes do aumento das taxas e do mínimo de escalões, em duas modificações sucessivas e quase simultâneas da tabela geral de taxas do IRS, aos rendimentos auferidos antes da entrada em vigor das mesmas leis. Trata-se do problema da *retroactividade* das duas alterações, quando e se aplicáveis a rendimentos auferidos desde 1 de Janeiro de 2010. E o Tribunal Constitucional pronunciou-se já, atento o carácter de urgência suscitado no pedido do Presidente da República, no sentido de não declarar a inconstitucionalidade das normas em causa nas referidas leis (n.ºs 11/2010 e 12-A/2010). No seu Acórdão n.º 399/10, de 27 de Outubro — que foi votado por maioria e que teve (muitos) votos de vencido —, o Tribunal decidiu que, não obstante estes preceitos se destinarem a produzir efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2010, não existe nem violação do princípio da proibição da retroactividade da lei fiscal (decorrente do artigo 103.º, n.º 3, da Constituição), nem desrespeito do princípio da segurança, enquanto manifestação do Estado de Direito (ínsito no artigo 2.º da Constituição).

Começou por lembrar que a proibição, expressa, da retroactividade fiscal só foi consagrada, na Constituição, na revisão de 1997, mas que o princípio, da não retroactividade da lei fiscal desfavorável, já decorria daquele princípio da protecção da confiança e da ideia do Estado de Direito antes da sua expressa consagração. Referiu, depois, que a Constituição apenas quis proibir, expressamente, a retroactividade autêntica, própria ou perfeita, da lei fiscal, apesar de o texto constitucional se referir à natureza retroactiva *tout court*, mas que essa sua interpretação se retiraria dos trabalhos preparatórios. Por seu lado, referiu também que a retroactividade proibida, como resultaria da discussão em Comissão, era, só, a relativa às leis que criem ou aumentem impostos, e não que às que diminuam ou eliminem impostos, ou seja, só para a retroactividade (dita) desfavorável. E resultou claro, também para o acórdão em causa, que o legislador constitucional não pretendeu integrar na proibição de retroactividade as situações em que o facto tributário que a lei nova pretende regular não ocorre, totalmente, ao abrigo da lei antiga, antes continuando a formar-se na vigência da lei nova, pelo menos quando estão em causa impostos, directos, relativos ao rendimento, como era claramente o caso dos autos.

O Tribunal Constitucional reafirmou, ainda, jurisprudência sua anterior, segundo a qual, “se a conjugação da proibição de normais fiscais retroactivas na Constituição se traduz na necessária ausência de ponderações, sempre que

ocorram casos de leis tributárias retroactivas em sentido próprio ou autêntico — sendo a norma retroactiva como que “automaticamente” inconstitucional, tal não significa, porém, que essas outras situações — ditas de retroactividade imprópria ou, até, de não retroactividade, não convoquem a questão constitucional da tutela da confiança”. Após o que, chamando jurisprudência constitucional anterior (Acórdão 297/90, de 30/10) chegou à conclusão que as normas em causa passavam ainda o “teste da protecção da confiança”.

3. Contrariamente ao que sucedeu com os dois diplomas referidos (Lei 11/2010 e Lei 12-A/2010), a Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho, e que introduziu um novo regime, mais gravoso, na tributação das mais-valias mobiliárias em sede de IRS, não foi objecto de apreciação pelo Tribunal Constitucional, em sede de fiscalização abstracta, por não lhe ter sido remetida pelo Presidente da República. Mas, no entanto, parece suscitar problemas idênticos e que, muito provavelmente, chegarão ao Tribunal Constitucional pela via da fiscalização concreta.

Também aqui, a Lei n.º 15/2010 surge motivada, a atender ao respectivo projecto, quer com base no programa do Governo, quando se refere à “aproximação do regime de tributação das mais-valias mobiliárias ao praticado na generalidade dos países da OCDE”, quer no Programa de Estabilidade e Crescimento (2010-2013), onde se indica a tributação das mais-valias “como medida para a repartição justa e igualitária do esforço de recuperação da economia e de consolidação das contas públicas”. Como as duas anteriores, entrou em vigor no dia seguinte ao da sua publicação e também como os dois diplomas anteriores já referidos, agrava a carga fiscal, prevendo que o saldo positivo entre as mais e as menos-valias mobiliárias, anteriormente tributado à taxa especial de 10%, passa a ser tributado à taxa de 20%, revogando, simultaneamente, a anterior exclusão de tributação das mais-valias provenientes da alienação de obrigações e outros títulos de dívida e, bem assim, revogando, ainda, a exclusão de tributação das acções detidas durante mais de 12 meses, passando, ainda, a ser tributado metade do saldo positivo entre mais e menos-valias provenientes da alienação onerosa de participações sociais em micro e pequenas empresas não cotadas em bolsa.

4. Ora, entrando a nova Lei em vigor no dia seguinte ao da sua publicação — isto é, a 27 de Julho de 2010 — e não se encontrando, uma vez mais, disponível uma norma transitória que regule a sua aplicação no tempo, coloca-se a questão de saber se a mesma se poderá, ou não, aplicar às mais (e às menos-valias) provenientes de alienações onerosas de valores mobiliários, incluindo

quotas e acções, ocorridas antes da sua entrada em vigor, isto é, a partir de 1 de Janeiro e até 26 de Julho de 2010.

Um parêntesis, apenas, para uma declaração de intenção e interesses. Sou, desde há muito, a favor da abolição da exclusão de tributação anterior das mais-valias mobiliárias, ainda que entenda que há razões, técnicas, e efeitos próprios decorrentes do princípio da realização (*bunching effect*) que implicam, nestas matérias, tratamentos fiscais especiais. A proposta de Lei do Orçamento do Estado, em que participei mais activamente, de 2002 está, aí, a demonstrá-lo, prevendo, para a generalidade das mais-valias mobiliárias, como nas imobiliárias, incluindo SGPS, um englobamento de 50% (logo revogado em 2003, ano em que foi “reprimado” o anterior regime de exclusão e de tributação, à taxa especial de 10%).

Haverá certamente, agora, após o já referido Acórdão do Tribunal Constitucional, de Outubro de 2010, probabilidade mais alta de este Tribunal, confrontado com a questão, vir a afirmar, também aqui, que não estamos perante uma retroactividade autêntica e própria e que é a convocada, segundo o mesmo, pela proibição expressa da não retroactividade fiscal. Há já vozes autorizadas a subscrever a tese segundo a qual o facto tributário relevante, sendo o saldo positivo entre mais e menos-valias apuradas em alienações onerosas ocorridas (desde *e*) entre 1 de Janeiro e 31 de Dezembro deste ano, não colidirá, assim, com o princípio da não retroactividade da lei fiscal.

Estou certo, porém, que haverá quem sustente também que o facto gerador do imposto é, aqui, reportado ao momento em que se realiza a mais-valia e em que ocorre a alienação. Para o que se socorrerá, quer do próprio Código do IRS — que, em matéria de incidência, dispõe que “constituem mais-valias os ganhos obtidos que (...) resultem da *alienação* onerosa de partes sociais e de outros valores mobiliários” (cfr. art. 10.º, n.º 1, *b*)) e que “os ganhos consideram-se obtidos no momento da *alienação*” (cfr. art. 10, n.º 3) —, quer, provavelmente, ainda, do próprio Código do IRC, quando excepciona os ganhos resultantes da transmissão onerosa (de imóveis), em que o facto gerador se considera verificado na *data da transmissão*, da regra de verificação do facto gerador do imposto no último dia do período de tributação (cfr. art. 8.º, n.ºs. 9 e 10, *a*)).

Haverá também, certamente, quem advogue que o apuramento do saldo em causa constitui mera operação de agregação de mais e de menos-valias verificadas ao longo do ano e, por natureza, não reveladoras de uma situação suficientemente “estável” e “duradoura”, por se tratar, de actos isolados (*wind*

falls), e não se tratar de uma “actividade”, geradora de rendimentos recorrentes ao longo do ano fiscal. Isto é, haverá quem sublinhe que o saldo em causa constitui, afinal, uma mera operação de determinação do rendimento colectável, (e não uma “norma de incidência, antes considerando, pois, como facto e como data relevantes os da própria alienação onerosa e que ocorrem em momento preciso, ao longo do ano fiscal, e, aqui, antes da própria alteração fiscal em causa. E, assim sendo, certamente se considerarão tais transmissões como factos tributários *instantâneos* (como no IMT), reportados a momentos concretos e precisos — os da transmissão — e, mais facilmente, se entenderá também que poderá afinal, haver retroactividade, própria e autêntica, essa sim, como vimos, segundo o Tribunal Constitucional, proibida pela Constituição.

De resto, é a própria organização sistemática do Código do IRS que parece suportar este último entendimento, uma vez que a referência legal feita ao saldo positivo entre as mais e as menos-valias decorrentes das “alienações” em causa encontra-se inserida, precisamente, no capítulo que trata da determinação do rendimento colectável e não já no da incidência do imposto. Ora, o facto tributário deve ser localizado no tempo de acordo com a respectiva norma de incidência e não de acordo com uma norma de determinação do rendimento colectável, pois se fossem estas normas de determinação do rendimento colectável a determinar o momento da formação e verificação do facto tributário (que, aqui, será, assim, “instantâneo”, resulta de um ou mais actos isolados e não pressupõe, por natureza qualquer actividade), então, todos os factos tributários em sede de IRS e de IRC ocorreriam no final do ano, o que não parece suceder, designadamente em sede de tributações autónomas, em que os factos tributários inerentes não são complexos, nem de formação sucessiva, mas autónomos e temporalmente precisos, ou até mesmo no momento da apresentação das declarações de rendimentos, pois só nesse momento, afinal, se apura o rendimento colectável, incluindo o saldo das mais e das menos-valias.

5. Para quem sustente esta posição, parece, aliás, que o Tribunal Constitucional, e, em sede, precisamente, de mais-valias, já revelou, como momento tributário determinante, o da “alienação”. Assim, no seu Acórdão 85/2010, de 3 de Março, e a propósito da questão da aplicação retroactiva da “limitação em apenas metade da diferença negativa entre as mais e as menos-valias realizadas com a transmissão onerosa de partes de capital”, considerou como facto gerador da obrigação tributária o da “alienação” dos activos e que, aí, ocorreu na vigência da lei nova e em que, portanto, não considerou existir retroactividade da lei fiscal. E tudo isto para dizer que, não obstante o teor

do Acórdão de Outubro de 2010 já emitido quanto à não retroactividade das normas pertinentes das Leis n.ºs 11/2010 e 12-A/2010 e quanto às taxas de IRS, talvez seja possível que o Tribunal Constitucional considere violadora da proibição expressa da retroactividade da lei fiscal desfavorável a aplicação do novo regime das mais-valias mobiliárias às alienações ocorridas antes da entrada em vigor da Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho. E discutível (e discutido, certamente) será, então, o tratamento e a questão de saber se as menos-valias provenientes de alienações onerosas de valores mobiliários também ocorridas antes de 27 de Julho do corrente ano poderão, essas, ser tidas em conta no saldo final reportado ao ano por inteiro, com base no entendimento segundo o qual o princípio da não retroactividade fiscal constitui “garantia” do contribuinte e, como tal, será aplicável, apenas, no que se lhe apresenta como “desfavorável”.

6. Mas, se a leitura do Tribunal Constitucional não for essa, nesse primeiro crivo da inconstitucionalidade decorrente da proibição da retroactividade fiscal, não deixará de analisar o problema à luz do já referido princípio da confiança, ínsito no do Estado de Direito. Muito embora não exista, como o Tribunal Constitucional por várias vezes o afirmou já, um direito à imutabilidade da lei, certamente poderá e deverá questionar a aplicação da nova lei sobre mais-valias provenientes de alienações de valores mobiliários ocorridas, quer antes, quer depois, da entrada em vigor da nova lei, pois tal aplicação poderá, ainda, redundar em violação desse princípio da segurança e da confiança, ínsito no do Estado de Direito, podendo frustrar, com um grau de (in) tolerabilidade que lhe competirá apreciar, quem confiou no regime anteriormente em vigor para decidir da oportunidade de venda dos seus activos, tendo, porventura, tomado decisões que não teria tomado, ou tomado nas mesmas condições. Mormente nos casos, únicos aliás, que parecem dispor de tutela, em que houve aquisições e alienações de valores mobiliários anteriormente à data da entrada em vigor desta nova lei.

Para este segundo crivo constitucional, do princípio da segurança e da confiança ínsitos no do Estado de Direito, e para o “teste” que o Tribunal certamente não deixará de fazer, deixamos ainda as seguintes três notas: as modificações do regime de tributação das mais-valias mobiliárias anteriores continham regime transitório em que ficou salvaguardado que as decorrentes de aquisições transactas mantinham o regime anterior; os regimes transitórios nunca foram expressamente revogados; os nossos tribunais tributários superiores têm entendido que a data relevante para a “qualificação” dos terrenos como

de construção, no âmbito do regime transitório do IRS, é, não apenas a da alienação, mas, também, a da entrada em vigor do novo regime de tributação em sede de IRS das mais-valias (1/1/89), assim tutelando situações já consolidadas à data da modificação do regime fiscal em causa.

Ficamos expectantes e curiosos sobre a apreciação que os nossos tribunais tributários e o Tribunal Constitucional, em particular, farão sobre todas estas questões.

Lisboa, 31 de Dezembro de 2010