

ESTUDOS E PARECERES

PARECER DA COMISSÃO CONSTITUCIONAL PORTUGUESA SOBRE MATÉRIA REFERENTE AO PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DAS LEIS FISCAIS *

PROF. DR. RUI DE ALARCÃO

PARECER N.º 14/82

1. *Pedido* — Ao abrigo do n.º 1 do art. 281 da Constituição, e dando seguimento a uma exposição apresentada¹ no uso do direito de petição reconhecido pelo art. 49, n.º 1, da Lei Fundamental, o *Presidente da Assembleia da República* solicitou ao Conselho da Revolução que declarasse, com força obrigatória geral, a inconstitucionalidade do *art. 29, n.º 1, al. b, 1, do Decreto-Lei n.º 75-A/78*, de 26 de abril.²

De harmonia com os arts. 284, al. a, da Constituição e 16, al. a, do Estatuto da Comissão Constitucional (DL n.º 503-F/76, de 30 de junho), vai esta Comissão emitir o necessário parecer.

* A Comissão Constitucional foi o órgão que precedeu o atual Tribunal Constitucional no esquema da fiscalização da constitucionalidade das leis em Portugal (Constituição da República Portuguesa, art. n.º 284).

¹ Pelo Dr. António Gil Teles de Sousa.

² Note-se que a solicitação do Presidente da Assembleia da República como a petição que lhe deu causa, reporta-se apenas ao art. 29, n.º 1, al. b. Ora esta alínea b tem vários números ou subnúmeros (concretamente: 4) e só o subnúmero 1 é que está em jogo quanto à questão de inconstitucionalidade que se levantou. É isto óbvio, e implicitamente é o que resulta do processo de parecer, pelo que a omissão da referência ao dito subnúmero 1 é mero lapso. E nem lapso talvez seja, na medida em que pode entender-se que a referência à al. b vai acompanhada da alusão aos “rendimentos de 1977”, e à consequente retroactividade, o que só vale quanto ao subnúmero 1 da al. b. Como quer que seja, o mais correcto teria sido aludir, no pedido de declaração de inconstitucionalidade ao mencionado subnúmero 1 — e, por isso, assim fazemos no texto.

Esclarece-se que o Presidente da Assembleia da República declarou logo não desejar usar do prazo de pronúncia e que o Primeiro-Ministro, convidado a pronunciar-se, nos termos legais, nada disse sobre o assunto.

2. *Fundamentação* — O peticionante, a fundamentar o seu pedido, alegou que o preceito reputado inconstitucional — preceito que criou um adicional de 15% sobre determinados impostos, a cobrar em 1978, relativamente a rendimentos auferidos no ano anterior — “viola materialmente o *princípio da irretroactividade das leis fiscais*, contemplado nos arts. 29, n.º 4, 106, n.º 2 e 108” da Constituição. E credenciou a sua pretensão com a doutrina de um recente acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, que considerou inconstitucional a aludida norma, na parte referente ao imposto complementar.³

A norma questionada dispõe deste modo:

“1. São criados os seguintes adicionais às contribuições e impostos a seguir designados:

a) /.../.

b) 15% sobre:

1) As contribuições industriais e predial e os impostos de capitais (secção A), complementar (secção A) e de mais-valias pelos ganhos referidos no n.º 2 do art. 1.º do respectivo Código, respeitantes aos rendimentos de 1977, com exclusão da contribuição industrial e do imposto de mais-valias que respeitem, na totalidade, a lucros e ganhos realizados em actividades cessadas, nos termos do Código da Contribuição Industrial, antes de 1 de janeiro de 1978.”

É este precisamente o preceito cuja inconstitucionalização agora se pretende.

O nervo da argumentação do peticionante — aliás no trilho do Supremo Tribunal Administrativo — passa pelo *princípio da legalidade tributária*. Se é certo — diz-se — que o texto constitucional não refere explicitamente a proibição da retroactividade das leis fiscais, consagra, todavia, no art. 106, n.º 2, o mencionado princípio da legalidade do imposto. E tal princípio, coenvolvendo a *protecção da confiança do contribuinte* — conhecer e avaliar

³ Essa parte (adicional de 15% sobre o imposto complementar) era a única que estava posta em causa no processo em que foi proferido o acórdão — Ac. de 29/10/1980, publicado in *Acórdãos Doutrinários do Supremo Tribunal Administrativo*, n.º 230, págs. 197 e segs.

os encargos tributários directa e exclusivamente com base na lei —, postula a solução da *irretroactividade* das leis fiscais.

Semelhante solução apoia-se, de resto — no entender do solicitante —, em outros princípios ou regras constitucionais.

Por um lado, no princípio da *anualidade da lei orçamental* (art. 108, n.º 1), que leva a que “o diploma legal criador de certo imposto apenas se pode reportar aos rendimentos, actos ou situações posteriores à sua entrada em vigor”.⁴

Por outro lado, num princípio ou dispositivo constitucional extraído do art. 29 da Lei Básica. Com efeito, nos casos em que a lei fiscal penaliza o contribuinte com uma multa *variável em função do imposto*, este assume a natureza de pressuposto ou elemento da própria multa, e então o imposto para graduação da multa há de ser, por força do art. 29, o vigente ao tempo da infracção, e não o tributo mais gravoso que resultar da lei posterior. Mas, sendo assim, afigura-se — como se acentua na petição em que se baseou o pedido de declaração de inconstitucionalidade, fazendo-se citação do referido acórdão do STA — que o princípio da não-retroactividade subjacente ao art. 29 deve reger mesmo para aqueles casos “em que o contribuinte não foi autor de qualquer infracção fiscal, sob pena de o contribuinte não infractor poder pagar mais imposto ou ficar sujeito a um imposto mais oneroso do que o contribuinte faltoso,⁵ com a consequente violação do princípio da igualdade dos cidadãos perante a lei”.

3. *Solução* — Que pensar desta concepção e das razões, aqui sumariamente expostas, em que se funda?

Pois que elas não convencem a Comissão Constitucional, que perfilha, pelo contrário, a tese de que *não está viciado de inconstitucionalidade material o art. 29, n.º 1, al. b, 1, do DL n.º 75-A/78.*

4. *Antecedentes* — A solução que propugnamos já foi, de resto, advogada por esta Comissão em anterior parecer — o Pa-

⁴ “Na verdade” — escreve-se no citado Acórdão do STA — “se o Governo carece de ser expressamente autorizado, em cada ano, a proceder à cobrança dos tributos genericamente definidos na Lei do Orçamento (art. 108 da Constituição); se a Assembleia da República deve votar a Lei do Orçamento até 15 de dezembro (...) e se esta lei é para entrar em execução no início do ano económico a que se destina (...) — de concluir é, assim, que a Lei criadora de certo imposto apenas pode reportar-se aos rendimentos, actos ou situações posteriores à sua entrada em vigor, sob pena de violação do princípio de que esta Lei se destina a ser executada no início do ano económico a que se reporta a mesma Lei do Orçamento.”

“Daí que se haja de ter como inconstitucional a Lei que cria um imposto para ser aplicado em certo ano económico e esse imposto não conste da Lei do Orçamento votada para esse ano económico.”

⁵ No passo transcrito fala-se, por lapso, em “contribuinte não faltoso”.

recer n.º 25/81 —⁶ e sufragada pelo Conselho da Revolução — através da Resolução n.º 200/81 —,⁷ embora aquele parecer e esta resolução se reportassem, não a toda a área do citado art. 29, n.º 1, al. b, mas apenas — dado que, na altura, só isso estava em causa — ao adicional referente ao *imposto complementar*. No mesmo sentido se pronunciou o recentíssimo Acórdão n.º 444, desta Comissão.

E não foi só no aludido parecer e no mencionado Acórdão que à Comissão Constitucional se ofereceu ensejo para debater um tema que, como o presente, se situa no melindroso domínio da retroactividade das leis em geral, e das leis tributárias em especial. Há bem pouco ainda, e já depois da emissão do citado parecer, a Comissão pronunciou-se, em veste jurisdiccional, sobre uma matéria que interessa grandemente à solução do caso agora apreciado. Referimo-nos ao Acórdão n.º 437.⁸

Na espécie sobre que versou este acórdão, não estava em causa, é certo, o apontado art. 29, n.º 1, al. b, 1. Não estava sequer em jogo qualquer retroactividade ou irretroactividade de leis fiscais. Mas, em ordem à adequada qualificação e tratamento da hipótese “sub iudice”, a Comissão foi levada a perspectivar, em termos gerais, o problema da legitimidade ou ilegitimidade constitucional da retroactividade das leis, e a doutrina genérica assim formulada tem, como logo se intui e adiante melhor se verá, um relevante significado para a questão que de momento nos ocupa.

Onde, porém, tal interesse mais se revela e patenteia é, efectivamente, na hipótese do Parecer n.º 25/81 (e do Acórdão n.º 444). Aí o caso versado é, em parte o *mesmo* que agora se questiona — o da constitucionalidade ou inconstitucionalidade do art. 29, n. 1, al. b, 1, do DL n.º 75-A/78.

Dizemos “*em parte*”, não só porque a matéria do parecer era, além da indicada (tributação adicional de 15%), vária outra, mas também e sobretudo porque o preceito que na altura estava, como ora está, em análise é o do art. 29, n.º 1, al. b, 1, só que, então, apenas no tocante ao imposto *complementar*, ao passo que, agora, em referência a toda a área da norma, que abrange, a mais do imposto complementar, a *contribuição industrial*, a *predial*, o *imposto de capitais* e o *de mais-valias*.

⁶ Datado de 28/7/81 e ainda não publicado na colectânea oficial.

⁷ Diário da República, I, de 25 de agosto.

⁸ Proferido em 26/1/1982 e igualmente inédito. Nessa decisão se dá notícia de acórdãos e pareceres da Comissão Constitucional sobre questões de retroactividade das leis, designadamente de leis fiscais.

A diferença que acabamos de assinalar, sendo formalmente importante, não parece que o seja substancialmente, uma vez que não impede, no aspecto que releva para os efeitos do presente parecer, que a solução seja a mesma para os diversos impostos enunciados. Não obsta, por conseguinte, a que deva afirmar-se a constitucionalidade do preceito em toda a sua descrita área.⁹ o que acabará praticamente por identificar, nesta medida, a hipótese que temos em apreciação com aquela sobre que incidiu a atenção do mencionado Parecer n.º 25/81.

Sendo assim as coisas, julga-se a Comissão agora dispensada de tratar *funditus* do problema da constitucionalidade ou inconstitucionalidade do art. 29, n.º 1, al. b, 1, do DL n.º 75-A/78. Poderia até remeter pura e simplesmente para o Parecer n.º 25/81 (e respectiva Resolução) no tocante ao adicional relativo ao imposto complementar, limitando-se a tratar da aplicabilidade de idêntica solução aos outros impostos contemplados naquele preceito.

Atendendo, porém, ao facto de o tema, cuja importância é manifesta, haver sido tratado pela Comissão em momentos e em peças jurídicas diferentes, e de haver vantagem em correlacionar e sintetizar elementos carreados nesses diversos lugares, não se afigura descabido — pelo contrário — recapitular e reformular a doutrina então sustentada. Assim se fará, olhando diversos pontos só de relance, pois a análise anteriormente feita neste órgão evita agora uma maior detença.

Nesta conformidade, começaremos por retomar, sucintamente, ainda que com um ou outro acrescentamento, a argumentação do Parecer n.º 25/81, a qual vai no sentido da constitucionalidade do art. 29, n.º 1, al. b, 1, em virtude de *não* poder afirmar-se, no nosso direito, a existência de uma *proibição constitucional da retroactividade da lei fiscal*.

A circunstância de faltar, na Constituição, um preceito ou uma regra nesse sentido não significa, contudo, que, em certos contextos, essa irretroactividade não deva asseverar-se. E asseverar-se, justamente, por haver, em tais casos, razões que dão corpo à violação de *outras normas ou princípios constitucionais*. Nessa medida — *mas só nela* — as leis fiscais retroactivas de que se trate serão inconstitucionais.¹⁰

⁹ Ver *infra* n.º 10.

¹⁰ Neste sentido tem-se pronunciado a Comissão Constitucional, em diversos pareceres e acórdãos (para além dos referenciados no presente número): ver, por ex., o Parecer n.º 26/79 (*Pareceres da Comissão Constitucional*, 9.º vol., p. 140) e o Ac. n.º 156, de 29/5/79 (publicado na respectiva colecção, em *Apêndice ao Diário da República*, e no *Boletim do Ministério da Justiça*, n.º 291, pág. 297 e segs.).

Como escreve IGNAZIO MANZONI,¹¹ “se não pode dizer-se constitucionalmente ilegítima, de per si, a retroactividade da lei ordinária não penal, bem pode ser constitucionalmente ilegítima a lei ordinária extrapenal retroactiva, desde que não respeite todas as [outras] garantias constitucionais”. E noutro passo:¹² “na ausência de uma norma constitucional expressa que acolha um princípio de irretroactividade para as leis ordinárias não penais, a eventual retroactividade da lei não é de per si causa de ilegitimidade, *contanto que tal retroactividade se não traduza, concretamente, em violar ou defraudar qualquer outra norma constitucional.*”

O aspecto que acabamos de abordar, embora focado no Parecer n.º 25/81 — e no citado Acórdão n.º 444 —, foi especialmente analisado no referido Acórdão n.º 437. Daí que, lembrado, nos seus rasgos fundamentais, a argumentação daquele parecer — reproduzida, no essencial, e acrescentada, no Acórdão n.º 444 —, tenhamos de voltar-nos para a do Acórdão n.º 437. Feito isso, e desta forma recapitulada e, em alguma medida, reformulada a doutrina da Comissão Constitucional, não suscitará dúvida de maior a aplicação de tal doutrina ao caso do presente parecer.

5. *Não-retroactividade das leis fiscais e “constituição financeira”*: *inexistência de uma garantia constitucional “directa”* — O Parecer n.º 25/81 versa, além de outros pontos que exorbitam do tema ora em apreço, o problema de saber se o art. 29, n.º 1, al b, 1, do DL n.º 75-A/78, deve ou não ter-se por inconstitucional, na parte relativa ao adicional de 15% lançado sobre o imposto complementar. Pronuncia-se, como sabemos, pela constitucionalidade, conclusão que o *Conselho da Revolução* perfilhou, ao resolver “*não declarar a inconstitucionalidade do art. 29 do Decreto-Lei n.º 75-A/78, de 26 de abril, na parte em que mandou aplicar a criação do adicional de 15% à colecta do imposto complementar (secção A de 1978) aos rendimentos de 1977, isto é, com eficácia retroactiva*”.¹³

A solução adoptada justifica-se primordialmente, como dissemos,¹⁴ pela *liberdade do legislador ordinário*, que não está vinculado por uma proibição constitucional de retroactividade da

¹¹ Sul problema, della costituzionalità delle leggi tributarie retroattive, na *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, vol. XXII (1963), Parte I, pág. 522.

¹² *Ibidem.*

¹³ Resolução n.º 200/81, cit.

¹⁴ *Supra*, n.º 4.

lei fiscal, tal como a que existe em matéria penal, por força do art. 29 da Constituição.¹⁵

A inexistência de um genérico princípio constitucional proibindo a retroactividade das leis, nomeadamente das leis fiscais, corresponde a uma *tradição* legislativa, entre nós¹⁶ como no estrangeiro.¹⁷ Tradição que se estranharia fosse vulnerada pela Constituição de 1976, dado o seu cunho acentuadamente *progressista*, de si pouco harmonizável com uma diversa solução.¹⁸

Seria de estranhar que a Constituição actual se afastasse de uma tal orientação — e, de facto, não se afastou. Com efeito, a

¹⁵ Cf. também o Código Penal, arts. 5.º e 6.º.

A Constituição não equipara, assim, a lei penal e a lei fiscal para o efeito da aplicação no tempo. Não faz tal equiparação — e nem deveria, na verdade, tê-la feito, como se comprova pelo que adiante se dirá (vd. designadamente as notas 26 e 41). Contra — e por conseguinte a favor de semelhante equiparação — ver D. J. LEITE DE CAMPOS, *Da inconstitucionalidade do imposto complementar* (separata do *Boletim da Faculdade de Direito* da Universidade de Coimbra, vol. LIV) Coimbra, 1979, págs. 45-46.

Nem mesmo é cabida, nesta comparação com a lei penal, a equivalência que adviria da circunstância de o contribuinte poder ser penalizado com uma multa variável em função do imposto. O argumento está delineado *supra*, n.º 2, *in fine*. Mas não vai avante. Além do mais, como bem se nota no voto de vencido do Cons.º Felix Alves, lançado no Ac. do STA que vem citado na nota 3, “o argumento que o Acórdão pretende tirar das hipóteses em que a lei decreta uma multa variável em função do valor do imposto devido, não é atendível porque, nesses casos, o que acontece é que o imposto tem de ser calculado de acordo com a lei nova (retroactiva), mas a multa não pode exceder o valor do imposto calculado em conformidade com a lei vigente à data dos factos: o Acórdão inverte, manifestamente os termos do problema”.

¹⁶ A proibição “*iure constitutionis*” da retroactividade das leis encontra-se na Carta Constitucional de 1826 (art. 141, § 2.º), mas desapareceu dos textos constitucionais posteriores, desconto feito da incriminação penal.

¹⁷ Veja-se Parecer n.º 25/81, III. Adde: J. OLIVEIRA ASCENSÃO, *A violação da garantia constitucional da propriedade por disposição retroactiva*, na “*Revista dos Tribunais*”, 91.º, p. 294; I. MANZONI, *cit.*, p. 519-521, G. GROTTANELLI DE SANTI, *Profilì costituzionali della irretroattività delle legge*, Milão, 1970, p. 161-162.

Algumas Constituições, contudo, proíbem genericamente a irretroactividade das leis: assim sucede, por ex., com a Constituição do Brasil: cf. F. AMARAL NETO, *Irretroactividade das leis*, na *Enciclopédia Saraiva de Direito*, 46.º vol., São Paulo, 1977, p. 240, 243, 245 e segs.

¹⁸ Cf. Parecer *cit.*, *ibid.*; MESSIAS BENTO, *Est. Mag. Jud.*, Porto, p. 161. Do que acaba de dizer-se se vê que os conflitos de leis no tempo têm ou podem ter uma dimensão política. Na verdade, a atitude conservadora, liberal, reformista ou revolucionária não é a mesma em face dos problemas da retroactividade das leis. Acerca deste ponto, vejámo-nos: SUZANNE DALLIGNY, *Essai sur les principes d'un droit civil socialiste*, Paris, 1976 p. 101-102; F. DEKEUWER-DÉFOSSEZ, *Les dispositions transitoires dans la législation civile contemporaine*, Paris, 1977, p. 4-5. Cf. ainda L. SCHIAVELLO, *Sulla retroattività delle leggi tributarie*, na *Riv. dir. finanz.*, *cit.*, vol. XXV (1966), I, p. 593 e segs.

irretroactividade está nela vedada no domínio das leis penais incriminadoras (cit. art. 29), mas *não fora desse âmbito*.

Designadamente, não se depara tal vedação no terreno das leis *fiscais*, não fazendo a irretroactividade das leis tributárias, portanto, parte integrante da “constituição financeira”, assim como a irretroactividade das leis em geral não integra a ordem constitucional global.

6. *Continuação* — Nem em contrário se podem invocar certos princípios a este propósito trazidos a terreiro, a saber: o princípio do Estado de Direito democrático, o princípio da legalidade tributária e o princípio da protecção da confiança dos cidadãos.

Quanto àquele primeiro princípio, “tem-se entendido [...] que o *Estado de Direito democrático* a que aludem o Preâmbulo e o art. 3.º, n.º 4, da Constituição não permite neste campo as ensanchas do Estado de Direito clássico ou liberal, indo longe o tempo em que DUGUIT podia dizer que uma lei retroactiva era uma lei contra o direito e, portanto, inválida”.¹⁹

No tocante ao *princípio da legalidade tributária*, também ele, em si mesmo e articulado com o princípio da legalidade orçamental (ou da *anualidade dos impostos*: Const., art. 108),²⁰ não se mostra inconciliável com a retroactividade de leis fiscais. É o que parece mais razoável e conforme ao entendimento natural das disposições constitucionais pertinentes, mormente do art. 106, e, quando menos, tal regra ou directiva, “sobretudo em face das razões históricas [...], não é suficiente para conduzir à conclusão dum princípio não escrito de irretroactividade da lei fiscal nas leis constitucionais”.²¹

É certo que a legalidade tributária postula as devidas “garantias dos contribuintes” (cit. art. 106, n.º 2) e que estas podem ser atingidas, irrazoável e mesmo insuportavelmente, por *certas* leis fiscais retroactivas. Quando assim sucede — e passamos ao último dos três aludidos princípios —, não será intoleravelmente lesada a necessidade constitucional de protecção da confiança dos cidadãos?

A resposta é: sim. Só que o *princípio da confiança* —²² e, na medida em que vai nele coimplicado, o próprio princípio da

¹⁹ Parecer cit., *ibid.*

²⁰ Cf. J. J. GOMES CANOTILHO *A lei do orçamento na teoria da lei*, nos “Estudos em homenagem ao Prof. Doutor José Joaquim Teixeira Ribeiro” (número especial do *Boletim da Faculdade de Direito*), vol. II, 1979, p. 570-571 (e em separata, p. 31-32).

²¹ Parecer cit., *ibid.*

²² Acerca deste princípio veja-se o que dizemos adiante, sub n.os 7 e segs.

legalidade — não impõe nem aconselha a proibição constitucional de *quaisquer* leis fiscais retroactivas. Apenas reclama que, em certos casos — é como quem diz: em relação a *certas leis fiscais* —, a retroactividade se deve ter, numa perspectiva constitucional, como inadmissível. Mas, como parece claro, daí não se tira o princípio constitucional da irretroactividade, e antes se depreende que semelhante aplicação retroactiva só nesses casos (ou em relação a essas leis) tem o veto do legislador constituinte.

O que tudo leva à conclusão de que *não está “consagrada na actual Constituição, de acordo, aliás, com a tradição constitucional portuguesa, a proibição de normas tributárias retroactivas, como direito ou garantia fundamental dos cidadãos”*.²³ “Simplesmente, o que o legislador não poderá nunca é impor a retroactividade em termos que choquem a consciência jurídica e frustrem as expectativas fundadas dos contribuintes cuja defesa constitui um dos princípios do Estado de Direito Social.”²⁴

7. *Garantia constitucional “indirecta”* — A questão focada em último lugar — ou seja: a da existência de uma retroactividade que *ofenda intoleravelmente a confiança do contribuinte* — foi, como há pouco dissemos, especialmente considerada no Acórdão n.º 437. Ora é conveniente, para uma melhor abordagem da presente questão, que nos detenhamos um pouco no mencionado acórdão e na doutrina que, na parte que nos interessa agora, nele se consagrou.

Arrancando da ideia, assente na Comissão Constitucional, de que a irretroactividade directa ou *imediatamente* inconstitucional tem lugar apenas em áreas reservadas (*v.g.*, na área penal incriminadora), o aresto assinala, citando o Parecer n.º 25/79,²⁵ que todavia “podem certas leis retroactivas vir a ser desconformes com a Constituição, não por virtude desse seu sentido, mas sim por contradição com outros preceitos ou princípios constitucionais”.

E “é o que desde logo se passa” — escreve-se no mesmo aresto — “com o *princípio do primado do Estado de Direito democrático*, consignado no Preâmbulo da Constituição e que se precipita em muitas das suas normas. Um tal princípio garante segura-

²³ Parecer e lug. *cits.* Sublinhámos.

A solução defendida corresponde ao que parece ser a doutrina dominante. Mas forçoso é reconhecer que as opiniões estão, a este respeito, muito divididas. Vejam-se, num e noutro sentido, os numerosos *autores* referidos no já várias vezes citado Parecer n.º 25/81.

²⁴ *Cit.* Parecer n.º 25/81.

²⁵ Nos *Pareceres da Comissão Constitucional*, 9.º vol. p. 115.

mente um mínimo de *certeza* nos direitos das pessoas e nas suas expectativas juridicamente criadas e, conseqüentemente, a *confiança dos cidadãos e da comunidade na tutela jurídica* [...]. Daí não deriva que toda a norma retroactiva deva reputar-se inconstitucional, mas só aquela que viola de forma intolerável a segurança jurídica e a confiança que as pessoas e a comunidade têm obrigação (e também o direito) de depositar na ordem jurídica que as rege”.²⁶

No desenvolvimento desta ideia o Acórdão n.º 437 refere que o princípio da confiança não pode haver-se por intoleravelmente ofendido — não havendo assim uma retroactividade constitucionalmente ilegítima — quando, entre outras hipóteses que, no contexto deste parecer, pouco interessam,²⁷ “a confiança (do cidadão) no reconhecimento da situação jurídica ou das suas conseqüências se revele materialmente *injustificada*; sempre que a situação jurídica *não era clara ou inequívoca*, de tal modo que o cidadão poderia e deveria contar com a eventualidade do seu posterior esclarecimento num ou noutro sentido; ou, de uma maneira mais geral, quando razões imperiosas de *interesse público* — e, nomeadamente, nas palavras de GOMES CANOTILHO,²⁸ ‘a adopção de medidas positivas de conformação social’ — se sobrepõem visivelmente à tutela dos valores da segurança e da certeza jurídicas”.

²⁶ Neste sentido vide, por último, além do Parecer n.º 25/81: J. J. GOMES CANOTILHO **Direito Constitucional**, vol. II, Coimbra, 1981, p. 57-58; J. M. CARDOSO DA COSTA, **Estudo sobre autorizações legislativas da Lei do Orçamento**, separata de “Estudos em homenagem ao Prof. Doutor José Joaquim Teixeira Ribeiro” (número especial do **Boletim da Faculdade de Direito**), Coimbra, 1982, p. 30, nota 34; BARBOSA DE MELO, CARDOSO DA COSTA e VIEIRA DE ANDRADE, **Estudo e projecto de revisão da Constituição**, Coimbra, 1981, p. 125, onde, a propósito do não acolhimento da sugestão, tanto do Projecto SÁ CARNEIRO como do Projecto JORGE MIRANDA no sentido de incluir no texto revisto da Constituição o princípio da não-retroactividade da lei fiscal (**rectius**: das normas de tributação agravadoras), fundamentadamente se escreve: “Entende-se (...) que seria injustificado, e sobretudo extremamente perigoso, consignar na Constituição, com tal latitude, semelhante princípio — a verdade é que a restrição e o sacrifício que os impostos representam não podem equiparar-se aos das sanções penais.” E logo a seguir: “Ao pôr assim a questão, não se pretende afirmar que devam considerar-se constitucionalmente lícitos todos e quaisquer impostos ‘retroactivos’, nomeadamente os eivados de ‘autêntica retroactividade’: há aqui limites que de modo algum podem transpor-se e que derivam do princípio da protecção da confiança, insito na ideia do Estado-de-direito. Simplesmente, e sem que para isso haja necessidade de referi-lo expressamente na Constituição, há de ser a jurisprudência, com o apoio da doutrina, a traçá-los em cada caso.”

²⁷ Sobre elas veja-se o citado Acórdão e os autores em que se louva.

²⁸ **Op. cit.**, p. 58.

8. *Continuação e síntese* — As soluções expostas no número precedente têm sólidos apoios na doutrina e jurisprudência constitucional estrangeiras.²⁹

Ora tais soluções, se bem entendemos as coisas, conduzirão afinal à ideia de que a *retroactividade das leis fiscais*³⁰ será *constitucionalmente legítima*³¹ quando semelhante retroactividade não for “arbitrária” ou “opressiva”³² e não envolver assim uma “violação demasiado acentuada”³³ do princípio da confiança do contribuinte. Equivale isto a dizer — visualizada a questão de outro ângulo — que a *retroactividade tributária terá o beneplácito constitucional sempre que razões de interesse geral a reclamem e o encargo para o contribuinte se não mostrar desproporcionado — e mais ainda o terá se tal encargo aparecia aos olhos do contribuinte como verossímil ou mesmo como provável.*³⁴

As formulações propostas ajustam-se patentemente, por um lado, à consabida inexistência de uma cláusula constitucional genérica de irretroactividade das leis fiscais, e, por outro, à existência, ao nível da legislação ordinária, de uma directiva de não-retroactividade das leis.³⁵ Buscam ou exprimem um equilíbrio entre estes dois pólos. E cremos que o traduzem em termos de justiça e razoabilidade, sem radicalismos, fugindo da míngua ou

²⁹ Nomeadamente no espaço jurídico da República Federal Alemã. Ver LEIBHOLZ / RINCK, *Grundgesetz*, 6.ª ed., 1979, p. 512 e segs., citado no Ac. n.º 437. Vejam-se ainda: M. W. KRUSE, *Steuerrecht*, vol. I, 3.ª ed., Munique, 1973, p. 72-73; MODEL / MÜLLER, *Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland*, 9.ª ed., Colónia, 1981, p. 239-241; KLAUS VOGEL, *L'influsso della giurisprudenza della Corte Costituzionale sul diritto tributario vigente nella Repubblica Federale Tedesca*, in “Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze”, 1968, I, p. 18.

³⁰ Falamos de “leis fiscais” porque são as únicas que temos directamente em vista. Mas a doutrina que foi ou vai ser enunciada vale, com as necessárias adaptações, para outras leis impositivas de encargos aos cidadãos.

³¹ Afora, claro está, a existência, em contrário, de normas constitucionais específicas.

³² São termos, estes, tirados da linguagem jurídica norte-americana: “arbitrary retroactivity”, “very oppressive (drastic) retroactivity”. Segundo GROTTANELLI *cit.*, p. 225-226.

³³ *Apud* GROTTANELLI, *cit.*, p. 227.

³⁴ Isto é: como algo com que o contribuinte pudesse ou devesse contar.

³⁵ Em princípio, “a lei só dispõe para o futuro”, e portanto sem retroactividade. Apesar de explicitado no Código Civil (art.º 12, n.º 1), trata-se de um critério de natureza geral, porventura de um verdadeiro princípio geral de Direito. Cf. J. OLIVEIRA ASCENSÃO, *cit.*, p. 291; ID., *O Direito — Introdução e Teoria Geral*, Lisboa, 1978, p. 422. Cf. também J. BAPTISTA MACHADO, *Sobre a aplicação no tempo do novo Código Civil*, Coimbra, 1968, p. 55-56.

Um critério, por conseguinte, que vale designadamente em matéria de normas fiscais: v., por todos, J. M. CARDOSO DA COSTA, *Curso de direito fiscal*, 2.ª ed., Coimbra, 1972, p. 233 e segs.

da demasia. Deste modo, sem sacrificar intoleravelmente as legítimas pretensões ou expectativas dos contribuintes, não retira aos órgãos legislativos³⁶ o poder de arrecadar receitas necessárias para a promoção dos interesses gerais que lhes incumbe satisfazer.

Incumbência que merece realce, sobretudo nos tempos de hoje, em que o acréscimo e o sentido das funções do Estado — um Estado que é “cada vez mais volumoso”,³⁷ sem deixar de tentar ser cada vez mais justo (Estado-de-Justiça) — apontam para uma política financeira e fiscal redistributiva em ordem a “reduzir [...] desigualdades injustificadas e os consequentes pontos de atrito social, que constituem um perigo para o sistema pluralístico” garantido pelo estatuto constitucional.³⁸

Nesta linha de rumo — e não é outro o rumo da nossa Constituição —, há naturalmente que ter em conta a natureza — “rectius”, o grau — da retroactividade de que se trate. Pois sabe-se que a retroactividade comporta uma *gradação*, que vai de um mínimo a um máximo, passando por um estágio normal ou ordinário,³⁹ e é bom de ver que a legitimidade constitucional de

³⁶ **Recte:** à Assembleia da República (art.º 167, al. o) ou ao Governo, mediante autorização legislativa daquela (art.º 168).

Acerca das autorizações em matéria fiscal, sobretudo quando constantes da Lei Orçamental, vide J. M. CARDOSO DA COSTA *Sobre as autorizações legislativas da Lei do Orçamento*, separata de “Estudos em homenagem ao Prof. Dr. José Joaquim Teixeira Ribeiro” (número especial do *Boletim da Faculdade de Direito*), Coimbra, 1982.

³⁷ J. C. VIEIRA DE ANDRADE, *Grupos de interesse, pluralismo e unidade política*, Coimbra, 1977, p. 44.

³⁸ L. SCHIAVELLO, *cit.*, p. 609. A argumentação do autor reporta-se à constitucionalidade de um imposto (retroactivo) de mais-valias, mas vale, *mutatis mutandis*, para a tributação a que se refere o nosso parecer.

Cf. também G. GROTANELLI DE SANTI, *cit.*, p. 239, que escreve: “a retroactividade (...) pode ser de todo reclamada e tornada necessária para a consumação dos objectivos da Constituição e para a realização do tipo de sociedade por ela visada (...)” Para mais em períodos de orçamento deficitários, como actualmente sucede, com frequência: cf. *ID.*, *cit.*, 227.

Vd. ainda J. J. TEIXEIRA RIBEIRO, *O Sistema Fiscal na Constituição de 1976* (separata do *Boletim de Ciências Económicas*, vol. XXII), Coimbra, 1979, p. 6 e segs.; *ID.*, *Problemas da reforma fiscal* (sep. do mesmo vol. do *Boletim*), p. 21-22.

³⁹ Sobre o tema dos graus de retroactividade vejam-se, na doutrina portuguesa, J. BAPTISTA MACHADO, *cit.*, p. 48 e segs. e J. OLIVEIRA ASCENÇÃO, *O Direito — Introdução e Teoria Geral*, *cit.*, p. 441-442. Dentre os autores estrangeiros destaquem-se PATRICE LEVEL, *Essai sur les conflits de lois dans le temps*, Paris, 1959, n.os 89 e segs. e PAUL ROUBIER, *Le Droit transitoire (conflits de lois dans le temps)*, Paris, 1960, n.º 62.

Com a matéria dos graus de retroactividade tem a ver a distinção feita na doutrina alemã — e que entre nós parece ser acolhida por J. J. GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional*, *cit.*, p. 57 — entre leis de “efeitos retroactivos” e leis de “efeitos retrospectivos”, aquelas envolvendo uma “re-

uma aplicação fiscal retroactiva depende do grau da respectiva retroactividade, que, no fim de contas, pode configurar ou não configurar uma retroacção “arbitrária” ou excessiva e, por aí, uma violação inadmissível ou, ao invés, tolerável do princípio da confiança. É isto, por conseguinte, um tópicos a ter em linha de conta nesta matéria, mas sobre o qual não é necessário — e por isso não cumpre — ir aqui mais além.⁴⁰

Temos, por conseguinte, e em suma, que a Constituição não garante a *irretroactividade da lei fiscal*, de uma forma global e genérica, acontecendo, porém, que a *retroactividade* pode ser constitucionalmente *ilegitima*, em certos casos, nos termos ditos, sobretudo naqueles casos em que a retroactividade se mostre manifestamente ofensiva das exigências da protecção da confiança do contribuinte, exigências que o Estado de Direito democrático postula.⁴¹

9. *Aplicação ao adicional sobre o imposto complementar* — Chegados a este ponto, é altura de aplicar os critérios ou tópicos

⁴⁰ Adiante, no momento próprio, se dirá algo mais sobre o assunto. Ver n.º 9.

⁴¹ Em vez de proibir genericamente a retroactividade das leis fiscais, o legislador constituinte preferiu assim deixar as mãos livres ao legislador ordinário — ou só atar essas mãos em certos casos e circunstâncias, nos termos que dissemos no texto.

Afastadas, deste modo, as soluções extremistas — “sub specie constitutionis” a retroactividade não é sempre proibida, mas também não será sempre permitida —, caberá encontrar, caso a caso, a solução adequada sob o ponto de vista da constitucionalidade das leis tributárias de aplicação retroactiva. A flexibilidade, a falta de rigidez que tal solução importa, não será contudo, de molde a causar estranheza ou receio. Corresponde a uma preocupação de justiça e razoabilidade premente no pensamento jurídico contemporâneo e tal solução é, de resto, a que melhor se coaduna com a natureza das normas ou regras reguladoras da aplicação das leis no tempo.

Tais normas ou regras, com efeito, não têm, nem poderiam, por direitas contas, ter, um entendimento e aplicação formalizantes, que ocorressem “more geometrico”, à margem dos interesses reais em jogo. Se é certo que na prática — se não mesmo em alguma teoria — isso acontece com certa frequência o facto será explicável, mas não é, de modo nenhum, justificável. Neste campo — como, em geral, nas outras áreas do jurídico —, não podemos fiar-nos em “elementos precisos de natureza estrutural” (de que fala, precisamente a propósito do direito intertemporal, MANUEL DE ANDRADE, *Fontes de direito, vigência, interpretação e aplicação da lei*, n.º 9 in fine, no *Boletim do Ministério da Justiça*, n.º 102), “mas sim nas razões [...] tiradas principalmente da consideração dos interesses em jogo” (*Id.*, *ibid.*).

troactividade autêntica”, estas uma “retroactividade inautêntica”. Acerca desta distinção — de duvidosa legitimidade — ver, além do citado GOMES CANOTILHO, H. W. KRUSE, ob. e lug. cit., MODEL/MÜLLER, cit., p. 240-241 e KONRAD HESSE, *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, 12.ª ed. Heidelberg, 1980, p. 205.

indicados ao caso em apreço, isto é, à hipótese do art. 29, n.º 1, al. b, 1, do DL n.º 75-A/78, de 26 de abril.

O problema, como sabemos, pôs-se no supracitado Parecer n.º 25/81, relativamente ao preceito agora em exame, mas apenas *em parte*. Mais concretamente: na parte referente ao *imposto complementar*,⁴² único sector sobre o qual, conformemente ao princípio do pedido, cabia emitir juízo de constitucionalidade.

Desta feita o pedido é *mais amplo*, pois cobre toda a área daquela norma — não só a do imposto complementar, mas também a da contribuição industrial e predial, e dos impostos de capitais e mais-valias. Ao passo que o pedido, ali, envolvia uma inconstitucionalidade *parcial*, aqui levará, se procedente, a uma inconstitucionalidade *total*.

Só que nenhuma inconstitucionalidade, parcial ou total, se nos depara na hipótese acerca da qual a Comissão Constitucional é consultada.

A solução que foi dada, na sequência e em conformidade com o Parecer n.º 25/81, pela Resolução n.º 200/81 — e que foi dada, recorde-se, no sentido da constitucionalidade do preceito impugnado —, *deve reafirmar-se agora*. Assim resulta, com clareza, de quanto ficou dito.

Designadamente, deve notar-se que a retroactividade implicada no preceito em discussão não embate contra qualquer garantia constitucional *directa*.⁴³ E também não esbarra em alguma garantia constitucional *indirecta*.⁴⁴

Em relação a este segundo aspecto, o citado art. 29, n.º 1, al. b, 1, não viola, na verdade, nenhum princípio ou preceito constitucional autónomo. A protecção da *confiança* do contribuinte — cânone que, neste contexto, logo virá à lembrança —⁴⁵ não se mostra, com efeito, alvo de lesão “intolerável” ou “demasiado acentuada”.⁴⁶

É que, quando mesmo não deva louvar-se, com base em prementes razões de interesse público, a medida actuada através do

⁴² *Rectius*: ao imposto complementar — secção A (respeitante, claro está, aos rendimentos de 1977). O qual se refere, como é sabido, às *pessoas singulares*.

O texto básico regulador do imposto complementar é o Código do Imposto Complementar, aprovado pelo DL n.º 45.399, de 30/11/63, e alterado por várias legislações posteriores.

⁴³ Ver atrás, n.os 5 e 6.

⁴⁴ Ver acima n.os 7 e 8.

⁴⁵ Cf. *supra*, n.os 7 e 8.

⁴⁶ Sobre as expressões — e outras imediatamente a seguir — entre comas, ver *supra*, n.os 7 e 8.

mencionado preceito, parece-nos seguro que a retroactividade coim-
plicada no dito preceito não é “arbitrária”, nem “opressiva”, nem
“desproporcionada”.⁴⁷ Tanto mais assim quanto é certo que, assu-
mindo a retroactividade diversos graus,⁴⁸ o grau que está em causa
não se mostra extremo nem sequer agravado, e antes se deverá
considerar normal ou ordinário. Ademais, sendo a tributação por
via de adicionais retroactivos uma medida assaz frequente⁴⁹ e
que, *in casu*, fora utilizada em anos anteriores,⁵⁰ pode bem dizer-
-se que o respectivo encargo tributário não surgiu aos olhos dos
contribuintes como um *quid* que eles não poderiam esperar, como
algo de “improvável” ou “inverossímil”.⁵¹

Não há, desta sorte, e pelo que toca ao imposto complementar,
obstáculo constitucional à retroactividade insita no art. 29, n.º 1,
al. b, 1, do DL 75-A/78, de 26 de abril.

10. *Aplicação ao adicional sobre outros impostos* — Sendo
assim no tocante ao adicional que incide sobre o imposto com-
plementar (secção A), será de maneira diferente em relação ao
mesmo adicional quando recaia sobre os outros impostos referidos
no aludido preceito?

Esses outros impostos, referentes, como se sabe, aos rendimen-
tos de 1977, são — recordemo-lo — a *contribuição industrial*,⁵² a

⁴⁷ Anote-se, a este propósito, que o Ac. n.º 444, atrás citado, chama a
atenção para que “afinal o adicional se cifra apenas em 5%, pois pela lei
previgente, já era de 10%, subindo assim de grau a sua insignificância frente
às taxas de juro para depósitos a prazo — e isso já em 1976 —, sendo certo
que o englobamento dos rendimentos se encerrava, para o efeito, em 31 de
dezembro de 1977, e a liquidação e pagamento se operavam cerca de um ano
depois. Mais claramente: depositado a prazo o montante do imposto, calculável
em 31/12/77, o juro auferido ou auferível mais que sobejaria para suportar
o dito acréscimo”.

⁴⁸ Vide acima, n.º 8.

⁴⁹ Em Portugal como noutros países: cf. o Parecer n.º 25/81, cit., III,
in fine e G. GROTTANELLI, cit., p. 222.

⁵⁰ Anos sucessivos imediatamente anteriores. Por conseguinte, não “em
tempo muito remoto” (cf. GROTTANELLI, cit., p. 232), caso em que a solução
poderia ser diferente daquela que vimos defendendo.

⁵¹ Cf. Parecer cit., *ibid.*, onde se afirma que “adicionais às contribuições
vinham a tornar-se solução corrente entre nós desde 1974 e, portanto, **nem se
poderia falar, em rigor, de frustração das expectativas do contribuinte**” (nosso
o sublinhado).

⁵² A contribuição industrial reporta-se a três grupos de contribuintes
(Grupos A, B e C), consoante, fundamentalmente, a maior ou menor dimensão
das empresas industriais ou comerciais de que se trate. O imposto tem a sua
sede legal no Código da Contribuição Industrial, aprovado pelo DL n.º 45.103,
de 1/7/63, embora este diploma básico tenha sido posteriormente alterado por
diversas vezes.

contribuição predial,⁵³ o *imposto de capitais — secção A* —⁵⁴ e o *imposto de mais-valias*.⁵⁵ Note-se, contudo, que o art. 29, n.º 1, al. b, 1, do DL n.º 75-A/78 apenas tem em vista, no imposto de mais-valias, “os ganhos referidos no n.º 2 do artigo 1.º do respectivo Código”,⁵⁶ e, tanto no tocante a este imposto como ao de capitais, se *exclui* do adicional o imposto que respeite, “na totalidade, a lucros e ganhos realizados em actividades cessadas, nos termos do Código da Contribuição Industrial, antes de 1 de janeiro de 1978”.

É no domínio tributário assim delimitado que se levanta o problema de saber se o adicional lançado por força daquele decreto deve reputar-se *constitucional*, tal como acontece relativamente ao imposto complementar.

E a resposta é claramente *afirmativa*.

Não há, na verdade, razão alguma para estabelecer discrepância entre as duas situações — a do imposto complementar e a dos demais impostos aludidos. No aspecto ora considerado, isto é, na perspectiva da *constitucionalidade*, o adicional previsto pelo art. 29, n.º 1, al. b, 1, do DL n.º 75-A/78, é inteiramente legítimo — tão legítimo numa daquelas situações como na outra.

A natureza e o regime dos tributos ora focados, em correlação com os interesses em presença, não revelam, com efeito, qualquer especificidade — ou especificidade bastante — para servir de suporte a um tratamento jurídico diferenciado, sob o aspecto em causa. Se, quanto ao *imposto complementar* (secção A), a solução é a da constitucionalidade do adicional, *não se vislumbra motivo para resolver de modo diverso no que concerne a qualquer dos outros impostos considerados*. E se razão houvesse para alguma distinção entre a situação do imposto complementar, por um lado, e a dos demais impostos, por outro, ela só reforçaria a tese da constitucionalidade, pois uma tal razão estaria no maior gravame do adicional referente ao imposto complementar, dado o amplo círculo de pessoas a ele sujeitas e o carácter “pessoal” e “global”

⁵³ Cf. o Código da Constituição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola (DL n.º 45.104 de 1/7/63, com alterações).

⁵⁴ Vd. o Código do Imposto de Capitais (DL n.º 44.561, de 10/9/62, modificado). A secção A respeita à arrecadação do imposto por lançamento, e não por retenção na fonte.

⁵⁵ Ver o Código do Imposto de Mais-Valias (DL n.º 46.373, de 9/6/65, com ulteriores modificações).

⁵⁶ Ou seja: os ganhos realizados através de “transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere, de elementos do activo imobilizado das empresas ou de bens ou valores por elas mantidos como reserva ou para fruição”.

desse mesmo imposto.⁵⁷ Se tais circunstâncias não levam, neste caso, à inconstitucionalidade, razão maior a afastaria naqueloutro.

Assim sendo, a solução proposta no Parecer n.º 25/81 — e acolhida na Resolução n.º 200/81 —, relativamente ao adicional à colecta do imposto complementar, vale igualmente quanto ao adicional respeitante aos outros impostos referidos no art. 29, n.º 1, al. b, 1, do DL n.º 75-A/78. Não deve, por conseguinte, decretar-se a inconstitucionalidade desse preceito.

11. *Conclusão* — Pelo que fica dito, é a Comissão Constitucional de parecer que o Conselho da Revolução *não deve declarar a inconstitucionalidade do art. 29, n.º 1, al. b, 1, do Decreto-Lei n.º 75-A/78, de 26 de abril, que criou, com eficácia retroactiva, um adicional sobre diversos impostos.*

⁵⁷ Cf., por ex., LEMOS PEREIRA e CARDOSO MOTA, *Teoria e técnica dos impostos*, 4.ª ed. Lisboa, 1977, p. 50 e 126; BRAZ TEIXEIRA, *Princípios de direito fiscal*, 1979, p. 57; CARDOSO DA COSTA, *Curso de direito fiscal*, cit., p. 42.