

19 JAN 2001

DIRECTOR

J. L. SALDANHA SANCHES

DIRECTOR ADJUNTO

RUI BARREIRA

COMISSÃO DE REDACÇÃO

- ANTÓNIO LOBO XAVIER (advogado)
- JORGE MAGALHÃES CORREIA (gestor)
- J. XAVIER DE BASTO (Prof. na Fac. Economia de Coimbra)
- LUIS M. S. OLIVEIRA (PricewaterhouseCoopers)
- PINTO DUARTE (Prof. da Fac. de Dir. da Univ. Nova de Lisboa, advogado)

REDACÇÃO

na Paula Dourado (FDL), Arlindo Correia (jurista), Carlos Lobo (FDL), Cláudia Celonico Palma (jurista), Fernando Castro Silva (BL&C), Francisco Sousa Câmara (Morais Leitão, Galvão Telles e associados), Joaquim Silvério Mateus (jurista), Costa Santos (FDL), J. Gomes Santos (ISEG/CEF), John P. Duggan (PricewaterhouseCoopers), Jorge Pinho Figueiredo (PricewaterhouseCoopers), Manuel Corvelo de Freitas (DGCI), Manuel Anselmo Torres (advogado), Manuel António Pita (ISCTE), Manuel Faustino (Abreu & Marques, ISG), Manuel Freitas Pereira (conselheiro, Tribunal de Contas), Margarida Mesquita Palha (UCP, CEF), Maria Odete Oliveira (DGCI), Maria dos Prazeres Sousa (CEF, ISG), Mário Alexandre (CEF, ISG), Miguel Teixeira de Abreu (Abreu, Cardigos & Associados), Pedro Patrício Amorim (PricewaterhouseCoopers), Ricardo Sá Fernandes (advogado), Rogério Pereira Rodrigues (ISCTE/IGF), Rui Duarte Morais (advogado, UC), Sérgio Vasques (FDL), Severino Duarte (DGCI), Vasco Valdez Matias (ISCAL)

TRADUÇÃO

Teresa Curvelo

PROPRIEDADE

ENSINUS - Estudos Superiores, SA

EDIÇÃO

INSTITUTO SUPERIOR DE GESTÃO

SEDE

Av. da Ameixoeira, 112-116 - 1769-005 LISBOA
Tel.: 21 757 0053 • Fax: 21 759 9788

EXECUÇÃO GRÁFICA e DISTRIBUIÇÃO

COIMBRA EDITORA
Rua do Amado - Apartado 101 - 3001-951 COIMBRA

PREÇOS

- Preço avulso - 3780\$00 (IVA incluído)
- assinatura (4 números):
 - Portugal - 11 380\$00 (IVA incluído)
 - Europa (UE) - 13 260\$00 (IVA incluído)
 - Países não Comunitários - 16 660\$00

ALGUNS ASPECTOS RELATIVOS À LEI GERAL TRIBUTÁRIA

Carlos Baptista Lobo

5

A SIMULAÇÃO NA LEI GERAL TRIBUTÁRIA

Manuel Anselmo Torres

33

A RESPONSABILIDADE DOS GESTORES NA LEI GERAL TRIBUTÁRIA

Sérgio Vasques

47

EMPIRICAL STUDIES ON "TAXATION AND CORPORATE CAPITAL STRUCTURE" AND THE DEANGELO / MASULIS MODEL

António Martins

67

LEI INTERPRETATIVA E RETROACTIVIDADE EM MATÉRIA FISCAL

J. L. Saldanha Sanches

77



NOTÍCIAS INFORFISCO

COTA	8
N.º EX.	

89

- Miller M., 1977, "Debt and taxes", *The Journal of Finance*, 32, p. 361-375.
- Modigliani F. e Miller M., 1958, "The cost of capital, corporation finance and the theory of investment", *The American Economic Review*, 48, p. 261-297.
- , 1963, "Corporate income taxes and the cost of capital: a correction", *The American Economic Review*, 53, p. 433-443.
- Schulman C., Thomas D., Sellers K. e Kennedy D., 1996, "Effects of tax integration and capital gains tax on corporate leverage", *National Tax Journal*, 49, p. 31-54.

LEI INTERPRETATIVA E RETROACTIVADE EM MATÉRIA FISCAL

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

ACÓRDÃO N.º 275/98 — PROCESSO N.º 370/97

Acordam na 1.ª Secção do Tribunal Constitucional:

I — 1 — A PROQUICHEME – Produtos Químicos Industriais, Lda, com sede na Rua de Tierno Galvan, torre 3, 15.ª, em Lisboa, veio impugnar, nos termos do n.º 2 do artigo 111.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (Código do IRC) e do n.º 2 do artigo 151.º do Código de Processo Tributário, a autoliquidação do imposto sobre o rendimento do exercício de 1993 com fundamento em erro resultante de enóneo apuramento da matéria colectável, após ter ocorrido o indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada na respectiva repartição de finanças. A impugnante havia preenchido o impresso de autoliquidação do IRC em consonância com a doutrina estabelecida pela administração fiscal e reclamara graciosamente.

Nessa impugnação alegou que havia acrescido à matéria colectável a importância respeitante à derrama liquidada com o IRC por obediência ao despacho de 13 de Fevereiro de 1990 (processo n.º 85/90), o qual não aceitou que a mesma derrama fosse considerada como custo de exercício, para efeitos fiscais, dado que, com a alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 470-B/88, de 10 de Dezembro, ao artigo 5.º da Lei n.º 1/87, de 1 de Junho (Lei das Finanças Fiscais), deixara de ser um imposto dependente — como sucedia com a derrama liquidada com a contribuição industrial — para passar a ser configurada como um imposto acessório relativamente ao IRC.

A impugnação deu entrada no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa em 28 de Agosto de 1995, foi contestada pela representante da Fazenda Pública e veio a ser julgada improcedente por sentença de 4 de Julho de 1996. Nessa sentença considerou-se que a impugnante tinha razão na sua pretensão, segundo a jurisprudência mais recente do Supremo Tribunal Administrativo, mas o artigo 289.º, n.º 1, da Lei do Orçamento de Estado para 1996 (Lei n.º 10-B/96, de 23 de Março) viera dar nova redacção à alínea a) do n.º 1 do artigo 41.º do Código do IRC, atribuindo eficácia retroactiva à nova redacção, ao qualificá-la de interpretativa (por força do n.º 7 do artigo 28.º da mesma Lei do Orçamento).

Incôformada, a impugnante recorreu desta sentença para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo suscitando nas alegações a questão da inconstitucionalidade material do n.º 7 do artigo 28.º da Lei n.º 10-B/96, de 23 de Março, enquanto «cláusula de retroactividade da extensão operada no âmbito da previsão da alínea a) do n.º 1 do artigo 41.º do CIRC», por violação dos artigos 2.º, 3.º, 106.º, n.ºs 2 e 3, 18.º, 17.º e 60.º da Constituição, considerando que seria intolerável o carácter retroactivo estabelecido.

Além disso, sustentou que violara o princípio de legalidade tributária o despacho de 13 de Fevereiro de 1990, sendo a interpretação nele perfilhada pela administração fiscal sobre o artigo 412.º do Código do IRC inconstitucional, por violar o artigo 106.º, n.º 2, da Constituição.

O Ministério Público, no seu parecer, sustentou que não era inconstitucional a norma interpretativa referida.

Através de acórdão proferido em 14 de Maio de 1997, o Supremo Tribunal Administrativo negou provimento ao recurso. Aí se afirmou:

«E, como norma interpretativa em sentido próprio (interpretação autêntica) — cf. FERRARA, *Interpretação e Aplicação da Lei* (tradução de Manuel Andrade), pp. 131 e segs. — aquela nova redacção aplica-se aos processos pendentes, já que se integra na lei interpretada — artigo 12.º, n.º 1, do Código Civil —, pelo que retroage os seus efeitos à data da entrada em vigor da lei antiga, tudo se passando como se a lei interpretativa tivesse sido publicada na data em que o foi a lei interpretada — cf. *Código Civil Anotado*, cit., vol. 1, p. 19.

Daí que não se ponham quaisquer problemas de constitucionalidade, designadamente a nível da protecção da confiança.

Na verdade, como refere o Ex.º Magistrado do Ministério Público: 'Neste contexto, tratando-se de uma questão de solução jurídica duvidosa, os contribuintes não tinham fundamentos para confiarem numa determinada interpretação da norma do artigo 41.º, n.º 1, alínea a) do CIRC e, assim, a sua interpretação autêntica não é susceptível de violar — uma confiança fundada daqueles na adopção da interpretação que preferiam'. Por isso, não será 'inconstitucional a referida norma'.

Não existe, pois, qualquer cláusula de retroactividade ilegítima, ofensiva dos princípios da legalidade e do Estado de direito democrático expressos nos artigos 106.º e 22.º da Constituição e, em consequência, do direito à propriedade privada consagrado no seu artigo 60.º, em suma, ao regime dos direitos, liberdades e garantias a que se referem os artigos 17.º e 18.º do mesmo diploma fundamental.» (A fls. 95 v.º e 96 dos autos.)

Inconformado com este acórdão, dele interpôs a sociedade impugnante recurso de constitucionalidade, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 70.º da Lei do Tribunal Constitucional, indicando como objecto do recurso a questão da «inconstitucionalidade da interpretação dada à alínea a) do n.º 1 do artigo 41.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, por violação do princípio da legalidade consignado no artigo 106.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, bem como na inconstitucionalidade do n.º 7 do artigo 28.º da Lei n.º 10/96, de 23 de Março, norma esta que, ao qualificar de interpretativa a nova redacção dada à mencionada alínea a) do n.º 1 do artigo 41.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, através do n.º 1 do artigo 28.º da mesma lei, consubstancia uma cláusula de retroactividade violadora do artigo 106.º, n.º 2, dos artigos 2.º e 3.º, do artigo 60.º e dos artigos 17.º e 18.º, todos da Constituição da República Portuguesa.» (A fl. 100).

O recurso foi admitido por despacho a fl. 102.

2 — Subiram os autos ao Tribunal Constitucional.
Apresentaram alegações a recorrente e a Fazenda Pública.
A recorrente formulou as seguintes conclusões:

«1) Na redacção inicial da alínea a) do n.º 1 do artigo 41.º do C.I.R.C., em vigor durante todo o ano de 1993, a que se refere a autoliquidação de IRC objecto da sentença

confirmada pelo acórdão do STA, a derrama era, nos termos do artigo 23.º do mesmo Código, um custo dedutível.

2) O imposto municipal de derrama não se podia considerar previsto naquela disposição, do artigo 41.º do C.I.R.C., por não ter tal interpretação um mínimo de correspondência na letra do preceito, encontrando-se, pois, fora do respectivo campo semântico.

3) A derrama é um imposto autónomo do IRC, relativamente ao qual não colhe o argumento, aceitável para o caso deste último, de que um imposto não pode, pela própria natureza das coisas, ser dedutível a si mesmo.

4) A referida interpretação, que considera o imposto municipal de derrama como custo não dedutível para efeitos fiscais, faz uma aplicação analógica da norma contida naquela alínea do artigo 41.º do C.I.R.C.

5) A aplicação analógica desse preceito viola o princípio da legalidade, consagrado no artigo 106.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa.

6) A nova redacção dada à alínea a) do n.º 1 do artigo 41.º do C.I.R.C., pelo artigo 28.º, n.º 1, da Lei n.º 10/96, de 23 de Março, tem carácter inovatório.

7) A declaração contida no n.º 7 do artigo 28.º da Lei n.º 10/96, de 23 de Março, quanto à natureza interpretativa dessa norma corresponde a uma cláusula de retroactividade.

8) Tal conteúdo retroactivo pretendido atribuir à nova redacção da alínea a) do n.º 1 do artigo 41.º do C.I.R.C. é inconstitucional, por violar o princípio da legalidade em matéria fiscal, consagrado no artigo 106.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa (anterior versão).

9) Esse conteúdo retroactivo viola ainda os princípios do Estado de direito democrático, consagrado no artigo 2.º, do direito de propriedade privada, consagrado no artigo 60.º, o qual goza, por força do artigo 172.º, do regime dos direitos, liberdades e garantias, consignado no artigo 18.º, todos da Constituição.

10) Em virtude da nova redacção do n.º 3 do artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa, essa norma retroactiva encontra-se agora, inquestionavelmente, ferida de inconstitucionalidade superveniente.

11) Nos termos do artigo 107.º da Constituição, os tribunais não podem aplicar normas que intrinjam os princípios e normas dela constantes.» (A fls. 121 e 122.)

O representante da Fazenda Pública, por seu turno, concluiu do seguinte modo:

- «a) A 'Derrama' é um imposto acessório do IRC, configuram ambas realidades distintas no sistema fiscal.
- b) Todavia, a sua natureza de imposto sobre o rendimento, tal como o IRC, determina que, na lógica deste imposto, não seja admitida a respectiva ponderação como custo fiscal;
- c) Porque tais custos têm de antecipar a obtenção de proveitos (que dão origem aos rendimentos tributáveis), ou seja, terá que se situar a montante, e não a jusante do cálculo da matéria colectável;
- d) Admitir que a 'Derrama' é um custo do IRC é provocar um 'efeito fiscal nulo', já que impostos com a mesma natureza se vão anular reciprocamente;
- e) Por isso o tratamento dado ao IRC em matéria de qualificação de custo fiscal de que ser alargado à 'Derrama';
- f) A nova redacção dada à alínea a) do n.º 1 do artigo 41.º do CIRC tem natureza interpretativa integrando-se na lei interpretada e definindo por isso o seu sentido desde o início da sua vigência, como aliás preconiza o artigo 13.º do Código Civil;

g) Efectivamente, a nova redacção não tem carácter inovatório, mas confirmativo de uma realidade que, por força da própria lógica, princípios e regras do IRC, desde sempre existiu.

h) Não são por isso, nem a lei interpretada nem a lei interpretativa, violadoras de qualquer preceito ou princípio constitucional.» (A fls. 132-133.)

3 — Foram corridos os vistos legais.

Importa conhecer do recurso, por não haver motivos que a tal obstem, começando por delimitar o respectivo objecto.

II — 4 — Começa-se por determinar qual o objecto do recurso.

A norma aplicada no acórdão recorrido é a norma do artigo 41.º, n.º 1, alínea a), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (abreviadamente, Código do IRC, na redacção introduzida pelo artigo 28.º, n.º 1, da Lei n.º 10-B/96, de 23 de Março), enquanto mandada aplicar retroactivamente pelo n.º 7 deste mesmo artigo, por ter sido qualificada de interpretativa da redacção anterior.

A primitiva redacção do artigo 41.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRC estatuida:

«Não são dedutíveis para efeito de determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como custos ou perdas de exercício:

a) O imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), incluindo as importâncias pagas por retenção na fonte ou por conta;»

A nova redacção da mesma alínea a) passou a dispor (alteração introduzida pelo artigo 28.º, n.º 1, da Lei n.º 10-B/96, de 23 de Março):

«a) O imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) e quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros:»

Por seu turno, o n.º 7 deste artigo 28.º da Lei n.º 10-B/96 (Lei do Orçamento do Estado para 1996) dispõe:

«A redacção dada nos termos do n.º 1 à alínea a) do n.º 1 do artigo 41.º do Código do IRC tem natureza interpretativa.»

5 — Para compreender plenamente a questão de constitucionalidade posta no presente recurso, importa historiar a génese do problema que suscitou dúvidas à doutrina e à jurisprudência fiscais.

Antes da reforma fiscal de 1988, entrada em vigor em 1 de Janeiro de 1989, o artigo 5.º, n.º 1, da Lei das Finanças Locais (Lei n.º 1-87, de 6 de Janeiro) previa que os municípios podiam «lançar derramas que não excedam 10% sobre as colectas liquidadas na respectiva área em contribuição predial rústica e urbana e em contribuição industrial» (sobre a situação do direito anterior, v. parecer do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República n.º 69/84, publicado no Boletim do Ministério da Justiça, n.º 345, pp. 72 e segs.; C. A. CARVALHO JORDÃO, «O problema da correcção legal, na liquidação das derramas municipais», in *Scientia Iuridica*, XXXVI, ano 1987, pp. 132-138; SOARES MARTINEZ, *Dirito Fis-*

cal, 9.ª ed., Coimbra, 1997, pp. 485 e segs.; A. L. SOUSA FRANCO, *Finanças do Sector Público. Introdução aos Subsectores Institucionais*, Lisboa, 1990-1991, pp. 470 e segs., sobre a evolução dos regimes de finanças autárquicas).

No domínio da versão originária da Lei de Finanças Locais de 1987, era entendido que a derrama era um imposto local autónomo, embora dependente, e não um imposto acessório, a ele ficando mesmo sujeitas as pessoas temporariamente isentas dos impostos principais (n.ºs 3 e 4 do artigo 5.º dessa lei). Tal solução fora, aliás, já consagrada pelo Decreto-Lei n.º 98/84, de 29 de Março (cf. Acórdão n.º 606/95 do Tribunal Constitucional, in *Diário da República*, 2.ª série, n.º 64, de 15 de Março de 1996).

Com a eliminação do sistema de tributação directa antiga (impostos cedulares sobre o rendimento, com um imposto correctivo de sobreposição, o imposto complementar), por força de aprovação de reforma de 1988, foi publicado um novo diploma, o Decreto-Lei n.º 470-B/88, de 19 de Dezembro, que deu nova redacção ao artigo 5.º da Lei das Finanças Locais, passando a determinar-se que os municípios podem «lançar uma derrama, que não pode exceder 10% sobre a colecta do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), relativa ao rendimento gerado na sua área geográfica» (v. a apreciação da constitucionalidade do artigo 38.º da Lei n.º 106/88, de 17 de Setembro, sobre a permissão de lançamento de derramas pelos municípios constante do Acórdão n.º 57/95, n.º 13.2, in *Diário de República*, 2.ª série, n.º 87, de 12 de Abril de 1995).

A eliminação dos n.ºs 3 e 4 da redacção anterior do artigo 5.º da Lei das Finanças Locais pretendeu tornar a derrama um imposto acessório, voltando-se à opção legislativa da Lei das Finanças Locais de 1979. Nessa medida, a administração fiscal veio a entender que não podia o montante da derrama ser considerado como custo para efeitos da alínea f) do n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC («encargos fiscais e parafiscais») — despacho de 13 de Fevereiro de 1990 (processo n.º 85/90), referido pelo ora recorrente no artigo 52.º da petição de impugnação, solução que veio a constar da circular n.º 14/95 da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos. A regra do "accessorium principale sequitur" impedia, pois, a consideração da derrama como custo fiscal, aplicando-se a norma do artigo 41.º, n.º 1, alínea a), do IRC.

O entendimento da administração fiscal começou por ser sufragado pela jurisprudência da 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo, mas um acórdão de 1 de Fevereiro de 1995 desse alto Tribunal afastou-se de tal entendimento, tendo decidido que a derrama devia ser considerada como custo fiscal, nos termos do artigo 23.º, n.º 1, alínea f), do Código do IRC. Nesse acórdão considerou-se que, sendo a regra geral a dedutibilidade de todos os encargos fiscais como custos, a norma da alínea a) do n.º 1 do artigo 41.º ao Código do IRC seria excepcional e, por isso, insusceptível de aplicação analógica (cf. ROGÉRIO FERNANDES FERREIRA, criticando a doutrina do acórdão de 1995, «A derrama é ou não um custo fiscal?», in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 378, pp. 9-15). Nessa medida, não se podendo confundir os conceitos de IRC e de derrama, e não podendo ver-se a derrama como mero adicional do IRC mas antes como um imposto local acessório deste, tinha de se concluir que a derrama não podia caber na norma excepcional da alínea a) do n.º 1 do artigo 41.º do Código do IRC.

6 — Face a esta controvérsia jurisprudencial, o legislador fiscal interveio em 1996, esclarecendo que a derrama não podia ser considerada como custo fiscal e que a norma da alínea a) do n.º 1 do artigo 41.º do Código do IRC (na redacção de 1996) era interpretativa do direito anterior.

7 — Será constitucionalmente censurável a resolução da controvérsia jurisprudencial através de uma norma de natureza interpretativa e, portanto, com eficácia retroactiva (artigo 13.º do Código Civil)?

8 — Importará antes de mais determinar o parâmetro constitucional sobre este caso de retroactividade fiscal, em que pode estar em causa uma inconstitucionalidade material superveniente da solução tida como interpretativa do direito ordinário anterior (n.º 7 do artigo 28.º da Lei n.º 10-B/96).

De facto, a quarta revisão constitucional veio estabelecer a proibição da retroactividade fiscal, nos seguintes termos — artigo 103.º, n.º 3 (redacção da Lei Constitucional n.º 1/97, de 25 de Setembro): «Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.»

Simplesmente, a consagração — em termos inovatórios — da proibição de retroactividade em matéria de impostos foi superveniente em relação ao acórdão recorrido, o qual foi proferido em 14 de Maio de 1997 (a Lei Constitucional n.º 1/97, de 25 de Setembro, entrou em vigor em 5 de Outubro do mesmo ano).

Ora, estando a competência do Tribunal Constitucional, no domínio da fiscalização concreta, confinada «à questão da inconstitucionalidade ou da ilegalidade suscitada» (artigo 71.º, n.º 1, da Lei do Tribunal Constitucional), o parâmetro constitucional que deve ser tido em conta é o resultante do texto da Constituição vigente à data da aplicação da norma (nesse sentido, v., por exemplo, o Acórdão n.º 408/89, in *Acórdãos do Tribunal Constitucional*, 13.º Vol., t. II, pp. 1147 e segs., onde se afirma que a «inconstitucionalidade superveniente não invalida a norma para o passado (ela continua a não ser inconstitucional nesse segmento temporal)», e que a inconstitucionalidade superveniente por força de uma revisão constitucional produz efeitos negativos ao inconstitucionalizar soluções consagradas no direito infraconstitucional, anteriormente conformes à Constituição, concluindo-se no sentido de que o parâmetro constitucional a ter em conta, quando esteja em causa a inconstitucionalidade material, «é a texto constitucional vigente no momento da aplicação da norma que é questionada»: na doutrina, remete-se para GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 3.ª ed., Coimbra, 1993, pp. 1059-1060; JORGE MIRANDA, *Manual de Direito Constitucional*, II, Coimbra, 3.ª ed., 1991, pp. 277 e segs.).

Ora, no caso concreto, parece indubitável que a aplicação de lei interpretativa ocorreu pela primeira vez na decisão do Tribunal Tributário de 1.ª Instância (em 4 de Julho de 1996) tendo o Supremo Tribunal Administrativo confirmado essa aplicação na data acima indicada (14 de Maio de 1997), ou seja, também em data anterior à entrada em vigor da Lei Constitucional n.º 1/97, de 25 de Setembro.

9 — Pode, assim, concluir-se que a nova redacção do n.º 3 do artigo 103.º do texto resultante da quarta revisão constitucional não pode servir de parâmetro à questão de constitucionalidade que é posta à consideração do Tribunal Constitucional, o que implica que não tenha de discutir-se se a retroactividade da lei interpretativa está proibida pelo novo texto constitucional.

10 — Sendo o parâmetro de constitucionalidade o texto da Constituição anterior à quarta revisão constitucional, o entendimento do Tribunal Constitucional tem sido o de que, não estando expressamente proibida a existência de leis fiscais retroactivas, poderia haver casos em

que a retroactividade da lei fiscal gerasse inconstitucionalidade. No dizer de José Casalta Nabais, o princípio da não retroactividade das leis fiscais não podia: «retirar-se indirectamente, quer da proibição de leis retroactivas restritivas de direitos, liberdades e garantias, uma vez que os impostos, ao menos em geral, não devem ser vistos como restrições de direitos (nomeadamente do direito de propriedade), mas sim como a concretização de limites iminentes desses direitos decorrentes do dever fundamental de pagar impostos (pressupostos de qualquer Estado fiscal) [...], quer do princípio da legalidade fiscal.

Esta ideia está de resto consignada em diversos acórdãos que o Tribunal de Contas já proferiu sobre impostos retroactivos (máxime, nos Acórdãos n.ºs 11/83 e 141/85), impostos estes que têm sido testados com base exclusivamente no princípio da protecção da confiança insito na ideia de Estado de direito democrático» [«Jurisprudência do Tribunal Constitucional em Matéria Fiscal». in *Estudos sobre a Jurisprudência do Tribunal Constitucional*, ob. col., Lisboa, 1993, p. 277].

De harmonia com o critério adoptado pela Comissão Constitucional o Tribunal Constitucional tem considerado que o legislador não poderá nunca 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» (formulação do parecer n.º 25/81 da Comissão Constitucional, reproduzida no Acórdão n.º 409/89, in *Acórdãos*, cit., 13.º Vol., t. II, p. 1176), isto é, a retroactividade não poderá ser qualificada como arbitrária, intolerável, opressiva, ou envolver uma «violação demasiado acentuada» do princípio da confiança do contribuinte. Em contrapartida, «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 verosímil ou mesmo como provável» (formulação do parecer da Comissão Constitucional n.º 1482 referido igualmente no Acórdão n.º 37/96, publicado no *Diário de República*, 2.ª série, n.º 103, de 3 de Maio de 1996, onde se identificam as decisões anteriores do Tribunal Constitucional, v. ainda os Acórdãos n.ºs 410/95 e 1006/96, in *Diário da República*, 2.ª série, n.º 265, de 16 de Novembro de 1995, e n.º 286, de 11 de Dezembro de 1996, e sobre esta jurisprudência, por último, J. M. CARDOSO DA COSTA, «O enquadramento constitucional do direito dos impostos em Portugal: a jurisprudência do Tribunal Constitucional», in *Perspectivas Constitucionais — Nos 20 Anos da Constituição de 1976*, ob. col., II, Coimbra, 1997, pp. 415 e segs.).

11 — Aplicando estes critérios — que são, de resto, referidos, embora dirigindo-lhes algumas críticas, pela empresa recorrente nas suas alegações — à norma interpretativa introduzida pela Lei n.º 10-B/96, é fácil ver que o recurso tem de improceder.

12 — De facto, a recorrente começou por autoliquidar o imposto, não considerando a derrama como custo fiscal, em obediência ao critério interpretativo adoptado pela administração fiscal, embora dele discordasse. Todavia, a recorrente não ignorava que a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo era contrária à tese por si perflhada até 1995, tendo nesse ano sido tirado um acórdão de sentido oposto, que foi objecto de crítica por alguma doutrina fiscalista. Tal levou à reafirmação da doutrina da administração fiscal, a qual veio a ser consagrada pelo legislador logo em 1996, conferindo eficácia interpretativa à norma nova.

Neste contexto, pode dizer-se que era de esperar que a oposição de decisões do Supremo Tribunal Administrativo viesse a dar origem a uma intervenção do legislador, não podendo os contribuintes que já haviam acatado, sob protesto, a orientação da administração fiscal ter

como inverosímil ou improvável tal intervenção ou até mesmo a fixação da jurisprudência no sentido que lhes era desfavorável.

Não pode, por isso, considerar-se que a retroactividade decorrente da adopção de uma lei interpretativa viole de forma intolerável ou chocante as expectativas dos contribuintes que lutavam por uma decisão judicial favorável.

13 — Não é, assim, susceptível de censura a doutrina exarada no acórdão recorrido, não sendo inconstitucional o disposto no n.º 7 do artigo 28.º da Lei n.º 10-B/96, enquanto considera interpretativa a nova redacção da alínea a) do n.º 1 do artigo 41.º do Código do IRC introduzido pelo n.º 1 do mesmo artigo 28.º

14 — Ficam, por isso, prejudicadas as questões suscitadas pela recorrente acerca da inconstitucionalidade da interpretação analógica de normas fiscais excepcionais por violação do princípio da legalidade tributária, ou a alegada violação dos artigos 2.º, 62.º, n.º 1, 17.º e 18.º da Constituição.

III — 15 — Termos em que decide o Tribunal Constitucional negar provimento ao recurso, confirmando o acórdão recorrido no que toca ao julgamento da questão de constitucionalidade.

Lisboa, 9 de Março de 1998. — *Armindo Ribeiro Mendes* — *Maria da Assunção Esteves* — *Alberto Tavares da Costa* — *José Manuel Cardoso da Costa*.

ANOTAÇÃO

1 — COLOCAÇÃO DO PROBLEMA

Temos neste acórdão do Tribunal Constitucional duas importantes questões.

A primeira é uma discussão, de certo modo incidental e já ultrapassada, sobre a dedutibilidade ou não-deductibilidade da derrama da colecta do IRC.

A segunda, muito mais importante, é sobre a questão de saber quando temos e não temos uma lei interpretativa: uma questão ainda mais importante depois da última revisão constitucional ter colocado Portugal entre o escasso número de países que contém na sua Constituição uma proibição formal da retroactividade em matéria fiscal.

O que, como veremos, pode impedir a utilização de interpretativas em matéria fiscal.

2 — A DEDUTIBILIDADE DA DERRAMA

Saber se a derrama deve ou não ser deduzida da colecta do IRC é uma mera questão de técnica fiscal que exprime, conforme a solução adoptada, uma decisão de política fiscal: saber qual será a efectiva incidência do IRC sobre o lucro das empresas.

Uma questão que se tornou polémica apenas pelo modo deficiente como o pensamento legislativo encontrou expressão no texto normativo: levando o STA, num acórdão do cons. CASTRO MARTINS, a considerá-la como custo por ter considerado insustentáveis os argumentos da Administração fiscal a respeito da sua indedutibilidade (1).

Até aqui nada de especial: excepto que a posição contrária a esta sustentada pela Administração fiscal era consensualmente admitida. É certo que era admitida sem nenhuma análise séria da questão e que, quando mais tarde se procurou justificar a sua qualidade de não-custo fiscal, os argumentos aventados, apesar de terem sido tomados em linha de conta pelo Tribunal Constitucional, eram de uma extrema fragilidade.

Mas até que uma empresa se tivesse lembrado de sujeitar esta questão a escrutínio judicial a indedutibilidade era uma questão consensual. E por isso quando o legislador fiscal muda a lei e lhe atribui efeitos retroactivos está a fazer uma aplicação diríamos quase indiscutível do conceito "lei interpretativa".

Mas, e aqui é que está o busílis, o legislador fiscal tem mostrado uma temível tendência para considerar também interpretativas normas que por vezes correspondem a viragens radicais no entendimento da Administração fiscal.

E outras leis interpretativas vêm a propósito de situações quando muito mal definidas, sobre as quais a Administração fiscal se não pronunciou e os contribuintes actuam pensando que estão em terreno seguro.

E receamos que tal tendência se agrave com a recente proibição constitucional da retroactividade fiscal (2) que deixa a lei interpretativa como o único meio ao dispor da Administração fiscal para corrigir erros anteriores ou reacções demasiado tardias.

Ora que representam estas actuações? Pura e simplesmente uma tentativa de disfarçar e legitimar a natureza retroactiva da norma.

3 — O CONCEITO DE LEI INTERPRETATIVA

A já assinalada tendência da Administração fiscal para sanar com leis pretensamente interpretativas mudanças de posição administrativas verificou-se, com especial intensidade, no caso da decisão administrativa de tributar os suprimentos feitos pelos sócios às empresas em Imposto do Selo.

Na redacção inicial do art. 54.º da Tabela Geral do Imposto do Selo sujeitava-se a Imposto de selo os mútuos tendo sido opinião incontroversa durante décadas, expressa

(1) Veja-se o acórdão e respectiva anotação em *A Dedutibilidade da Derrama*, Anotação ao Acórdão de 01-02-95 do S.T.A. — Recurso n.º 16975. *FISCO*, n.º 72/73 (1995).

(2) Sobre os problemas ligados à tendência do legislador constitucional para atribuir sempre mais garantias, na letra da lei, sem atender aos problemas que isso pode colocar para a efectiva garantia do contribuinte v. CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos — Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo* (Coimbra, 1998), 397-409.

mesmo em despachos da Administração fiscal, que tal tributação não abrangia os suprimentos: que do ponto de vista económico estão próximos do mútuo por serem também empréstimos.

Para reforçar uma nova interpretação administrativa, totalmente inovadora, o legislador fiscal modificou a redacção da norma incluindo nela o termo suprimentos: pretendendo que a nova redacção era uma lei interpretativa.

E o mesmo se passou a propósito da chamada "lavagem dos cupões".

Aproveitando o vazio legal que excluía da tributação as mais-valias das obrigações algumas instituições financeiras alienavam títulos com juros à beira do vencimento em alguns casos a instituições isentas, criando assim uma mais-valia não tributada.

Uma mudança posterior do art. 6.º do CIRS (rendimentos de capitais) veio abranger estas operações. Também sob a veste de lei interpretativa.

O que representam estas actuações? Apenas uma retroactividade encoberta.

E ainda por com o tipo de retroactividade que, por não corresponder a qualquer coisa com que o contribuinte devesse ou pudesse contar, vem constituir pelo seu carácter imprevisível um comportamento lesivo da segurança jurídica.

Uma vez que, como já afirmava o Tribunal Constitucional antes da revisão constitucional, não são aceitáveis leis retroactivas que provoquem uma lesão grave da segurança jurídica⁽³⁾.

E as leis interpretativas são leis com efeitos retroactivos: e se forem verdadeiramente interpretativas inserem-se, ou inseriam-se, nas leis fiscais cuja retroactividade podia ser admitida.

Como afirma BAPTISTA MACHADO: "A razão pela qual a lei interpretativa se aplica a factos e situações anteriores reside fundamentalmente em que ela, vindo consagrar uma das interpretações possíveis da LA com que os interessados podiam e deviam contar, não é susceptível de violar expectativas seguras e legitimamente fundadas"⁽⁴⁾. E essa especial situação de inexistência de expectativas tem a sua origem nas incertezas e dificuldades que acompanham a interpretação da lei: no caso da Contribuição Autárquica essas dificuldades e incertezas surgem quando uma decisão do STA, que atenta ao texto da lei, põe em causa o que era a interpretação corrente.

E com isto cria um dos pressupostos da lei interpretativa⁽⁵⁾ que é precisamente a situação objectiva que pode legitimar os efeitos retroactivos que necessariamente a vão acompanhar.

⁽³⁾ Sobre a jurisprudência constitucional em matéria de retroactividade v., do autor, *Manual de Direito Fiscal* (Lisboa, 1998), 60-66. O Tribunal Constitucional alemão tem tentado proceder a uma ponderação entre o interesse individual e o interesse comum no caso da retroactividade. BIRK, *Steuerrecht*, I, 2.ª ed. (München, 1994).

⁽⁴⁾ BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador* (Coimbra, 1941), 246.

⁽⁵⁾ Uma vez que a interpretação autêntica não é acto legislativo que se possa praticar sem quaisquer pressupostos. CASTANHEIRA NEVES, *O Instituto dos "Assentos" e a Função Jurídica dos Supremos Tribunais* (Coimbra, 1983), 328.

Situação objectiva que tem de ser definida em termos necessariamente exigentes.

Uma vez que como escreve OLIVEIRA ASCENSÃO "não basta que em relação a um ponto duvidoso surja uma lei posterior que consagre uma das interpretações possíveis para que a lei seja interpretativa"⁽⁶⁾.

É necessário que haja uma efectiva controvérsia, conhecida pelos destinatários da norma, sobre a incerteza da interpretação.

4 — AS CONSEQUÊNCIAS DA PROTECÇÃO CONSTITUCIONAL DA RETROACTIVIDADE

Era este o estado da questão antes da última revisão constitucional.

Depois desta revisão, independentemente do bem ou mal fundado da decisão, o legislador constitucional resolveu introduzir no n.º 3 do art. 103.º da CRP uma proibição constitucional da retroactividade.

Ora, mesmo antes da revisão, as leis ditas interpretativas que são materialmente inovadoras, leis particularmente censuráveis pois "nelas se exacerbam os inconvenientes que nunca deixam de acompanhar as leis interpretativas quaisquer que sejam"⁽⁷⁾ na medida em que vão dar lugar a uma grave lesão da segurança jurídica, deveriam ser consideradas como contrárias à Constituição.

Pois se uma lei se vai disfarçar de interpretativa para alcançar um resultado que não poderia de outro modo ser alcançado, o legislador está a confessar que pretende cometer uma daquelas aplicações retroactivas da lei fiscal que já seriam inconstitucionais à luz da jurisprudência portuguesa.

O problema reside na lei verdadeiramente interpretativa, que tem efeitos retroactivos com que os contribuintes deveriam necessariamente contar.

Se buscarmos um critério material para distinguir entre a retroactividade admissível uma vez que não vai lesar a segurança jurídica (v. g. o legislador anuncia que vai mudar a lei dando efeitos à mudança a partir da data do anúncio) e a retroactividade inadmissível, a lei verdadeiramente interpretativa passa com largueza neste teste.

Mas a intenção da mudança do texto constitucional parece ser precisamente retirar ao tribunais os poderes para proceder a essa hipótese de distinção, os poderes para efectuar uma ponderação dos valores em causa.

Tem que ser interpretada como uma espécie de crítica do legislador à jurisprudência constitucional: o legislador constitucional, ao modificar a lei e ao acrescentar mais uma garantia no texto constitucional, está a afirmar implicitamente que neste campo a jurisprudência constitucional não concedeu uma tutela efectiva aos direitos fundamentais do contribuinte.

⁽⁶⁾ OLIVEIRA ASCENSÃO, *O Direito: Introdução e Teoria Geral — Uma Perspectiva Luso-Brasileira*, 10.ª ed. (Coimbra, 1997), 561.

⁽⁷⁾ CASTANHEIRA NEVES, *O Instituto dos "Assentos"...* (1983), 332.

E por isso 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 retroactivos de qualquer norma em matéria fiscal.

Incluindo os provocados por lei interpretativa.

Existindo aqui uma complicação adicional: como tínhamos uma controvérsia constitucional sobre até onde poderia ir uma lei retroactiva em matéria fiscal, pode-se argumentar que esta norma constitucional tem ela própria natureza interpretativa (8).

E por isso vem consagrar com efeitos retroactivos a proibição da retroactividade.

O que, a ser aceite pelo Tribunal Constitucional poria em causa mesmo a presente lei interpretativa.

J. L. Saldanha Sanches

(8) Essa possibilidade é admitida por GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 2.ª ed. (Coimbra, 1998), 1103. Falta contudo a expressa invocação desse objectivo, que constitui um requisito formal das leis interpretativas.