



PARTE D

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Acórdão n.º 617/2012

Processo n.º 150/12

Acordam em Plenário no Tribunal Constitucional

Relatório

KPMG II — Consultores de Negócios, S. A., deduziu junto do Tribunal Tributário de Lisboa, impugnação judicial do ato tributário de liquidação de IRC n.º 2009 2310229161, relativo ao exercício de 2008 e respetiva demonstração de liquidação de juros de mora n.º 2009 00001454403, na parte respeitante à tributação autónoma incidente sobre os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletas, suportados até ao dia 30 de novembro de 2008, *inclusive*, invocando, além do mais, a inconstitucionalidade da norma do n.º 1, do artigo 5.º, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, por violação do princípio da não retroatividade da lei fiscal.

O Tribunal Tributário de Lisboa, por decisão de 21 de dezembro de 2011, decidiu julgar a impugnação procedente, tendo recusado a aplicação do disposto na norma do n.º 1, do artigo 5.º, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, por violação do princípio da não retroatividade da lei fiscal, consagrado no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição.

Tendo havido recusa de aplicação de norma com fundamento em inconstitucionalidade, o Ministério Público interpôs recurso para o Tribunal Constitucional, ao abrigo do disposto na alínea a), do n.º 1, do artigo 70.º, da lei da Organização, Funcionamento e Processo do Tribunal Constitucional (LTC), nos seguintes termos:

«A Magistrada do Ministério Público, junto deste Tribunal, vem, nos autos supra identificados, nos termos dos artigos 280.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa, 70.º n.º 1 alínea a) e 72.º n.º 1, al. a) e n.º 3 da Lei n.º 28/82 de 15/11, alterada pelas Leis 85/89 de 7/9 e 13-A/98 de 26/2, interpor recurso para o Tribunal Constitucional da douta sentença de fls. 481 e seguintes proferida nos autos à margem referenciados, por a Meritíssima Juíza ter recusado a aplicação do disposto no n.º 1 do artigo 5.º da LEI 64/2008 de 5/12 DE 5/12 com fundamento na sua inconstitucionalidade material, por violação do princípio da proibição da retroatividade fiscal consignado no artigo 103.º, n.º 3 da CRP.»

Após apresentação de alegações foi proferido em 20 de junho de 2012, pela 2.ª Secção deste Tribunal, acórdão, com o n.º 310/2012, que negou provimento ao recurso, julgando inconstitucional, por violação do n.º 3, do artigo 103.º, da Constituição, a norma do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, na parte em que faz retroagir a 1 de janeiro de 2008 a alteração do artigo 81.º, n.º 3, alínea a), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, consagrada no artigo 1.º-A do aludido diploma legal.

Desta decisão foi interposto recurso pelo Ministério Público para o Plenário do Tribunal Constitucional, ao abrigo do disposto no artigo 79.º-D, da LTC, invocando a sua contraditoriedade com o juízo de não inconstitucionalidade proferido pela 3.ª Secção deste Tribunal no acórdão n.º 18/2011, de 12 de janeiro de 2011.

Admitido liminarmente o recurso foram apresentadas alegações pelo Ministério Público e pela KPMG II — Consultores de Negócios, S. A., convergindo no sentido de se julgar inconstitucional a norma do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, na parte em que faz retroagir a 1 de janeiro de 2008 a alteração do artigo 81.º, n.º 3, alínea a), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, consagrada no artigo 1.º-A do aludido diploma legal, confirmando-se o acórdão recorrido.

Fundamentação

1 — Do conhecimento do recurso

O artigo 79.º-D, n.º 1, da LTC, admite o recurso para o Plenário do Tribunal Constitucional quando alguma das suas secções venha a julgar uma questão de constitucionalidade em sentido divergente do anteriormente adotado.

O acórdão n.º 310/2012, da 2.ª Secção deste Tribunal, proferido nestes autos em 20 de junho de 2012, julgou inconstitucional a norma do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, na parte em que faz retroagir a 1 de janeiro de 2008 a alteração do artigo 81.º, n.º 3, alínea a), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, consagrada no artigo 1.º-A do aludido diploma legal.

Em 12 de janeiro de 2011, o acórdão n.º 18/2011, da 3.ª Secção deste Tribunal, tinha julgado não inconstitucional precisamente a mesma norma.

Verificando-se, assim, o pressuposto do recurso para o Plenário do Tribunal Constitucional, importa conhecer do seu mérito.

2 — Do mérito do recurso

A decisão recorrida (o acórdão n.º 310/2012, de 20 de junho de 2012) julgou inconstitucional a norma do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, na parte em que faz retroagir a 1 de janeiro de 2008 a alteração do artigo 81.º, n.º 3, alínea a), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, consagrada no artigo 1.º-A do aludido diploma legal.

Fundamentou este julgamento nas seguintes razões:

«O artigo 81.º, do CIRC, sob a epígrafe «Taxas de tributação autónoma», na redação dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de dezembro, alterada pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro, determinava, na parte que ora releva, o seguinte:

«1 — As despesas não documentadas são tributadas autonomamente, à taxa de 50 %, sem prejuízo da sua não consideração como custo nos termos do artigo 23.º

2 — A taxa referida no número anterior é elevada para 70 % nos casos em que tais despesas sejam efetuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola.

3 — São tributados autonomamente, à taxa de 5 %, os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e os relacionados com viaturas ligeiras ou mistas, motos ou motocicletas, efetuados ou suportados por sujeitos passivos não isentos subjetivamente e que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

4 — São tributados autonomamente, à taxa de 15 %, os encargos dedutíveis respeitantes a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição seja superior a € 40 000, quando suportados pelos sujeitos passivos mencionados no número anterior que apresentem prejuízos fiscais nos dois exercícios anteriores àquele a que os referidos encargos digam respeito.

[...]

Após a redação introduzida pelo artigo 1.º-A, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, os n.ºs 3 e 4 do referido preceito legal passaram a dispor o seguinte:

«[...]

3 — São tributados autonomamente, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica:

a) À taxa de 10 %, os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e os relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletas, efetuados ou suportados por sujeitos passivos não isentos subjetivamente e que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;

b) À taxa de 5 %, os encargos dedutíveis, suportados pelos sujeitos passivos mencionados no número anterior, respeitantes a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujos níveis homologados de emissão de CO₂ sejam inferiores a 120 g/km, no caso de serem movidos a gasolina, e inferiores a 90 g/km, no caso de serem movidos a gásóleo, desde que, em ambos os casos, tenha sido emitido certificado de conformidade.

4 — São tributados autonomamente, à taxa de 20 %, os encargos dedutíveis, suportados pelos sujeitos passivos mencionados no número anterior, respeitantes a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição seja superior a € 40 000, quando os sujeitos passivos apresentem prejuízos fiscais nos dois exercícios anteriores àquele a que os referidos encargos digam respeito.

[...]

De acordo com o seu artigo 6.º, a Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, entrou em vigor no dia seguinte ao da sua publicação, mas o artigo 5.º, n.º 1, do mesmo diploma, determina que as alterações introduzidas «aos artigos 73.º, 78.º e 85.º do Código do IRS, 81.º e 96.º do Código do IRC e ao artigo 112.º do Código do IMI produzem efeitos desde 1 de janeiro de 2008.»

Assim, com a nova redação dada ao n.º 3, do artigo 81.º, do CIRC, pela referida Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, teve lugar um agravamento da taxa de tributação aplicável aos encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e relacionados com viaturas ligeiras ou mistas, motos ou motocicletas (os quais se encontravam referidos no anterior n.º 3 dessa disposição), sendo que tal agravamento, por força da retroação de efeitos prevista no artigo 5.º, n.º 1, da referida lei, é aplicável aos

encargos e despesas já realizados pelos contribuintes no período de 1 de janeiro de 2008 até à data de início de vigência da lei.

2 — Conforme se disse, o tribunal recorrido recusou a aplicação da norma do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, por violação do princípio da proibição da retroatividade fiscal consagrado no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição.

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

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

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

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

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

E neste sentido que deve ser entendida a opção do legislador constituinte de, na revisão constitucional de 1997, consagrar no artigo 103.º, n.º 3, a regra da proibição da retroatividade da lei fiscal desfavorável. Com esta alteração constitucional não se visou explicitar uma simples reafirmação do princípio geral da proteção da confiança dos cidadãos, inerente a toda a atividade do Estado de direito democrático, mas sim expressar uma regra absoluta de definição do âmbito de validade temporal das leis criadoras ou agravadoras de impostos, prevenindo, assim, a existência de um perigo abstrato de grave violação daquela confiança.

O Tribunal Constitucional tem vindo a seguir o entendimento que esta proibição da retroatividade, no domínio da lei fiscal, apenas se dirige à retroatividade autêntica, abrangendo apenas os casos em que o facto tributário que a lei nova pretende regular já tenha produzido todos os seus efeitos ao abrigo da lei antiga, excluindo do seu âmbito aplicativo as situações de retrospectividade ou de retroatividade imprópria, ou seja, aquelas situações em que a lei é aplicada a factos passados mas cujos efeitos ainda perduram no presente, como sucede quando as normas fiscais que produziram um agravamento da posição fiscal dos contribuintes em relação a factos tributários que não ocorreram totalmente no domínio da lei antiga e continuam a formar-se, ainda no decurso do mesmo ano fiscal, na vigência da nova lei (v. g. acórdãos n.º 128/2009, 85/2010 e 399/2010, todos acessíveis em www.tribunalconstitucional.pt).

Tecidas estas considerações, vejamos se a norma aqui sindicada viola o princípio da proibição da retroatividade da lei fiscal desfavorável, consagrado na Constituição.

Para isso, importa que se proceda, previamente, a uma breve análise do tipo tributação a que respeitam as normas em causa nos autos, ou seja, a tributação autónoma em IRC.

3 — Há que recuar ao ano de 1990 para encontrarmos a primeira intervenção do legislador no sentido de sujeitar determinadas despesas a tributação autónoma, ocorrida com a publicação do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho, cujo artigo 4.º previa que «as despesas confidenciais ou não documentadas efetuadas no âmbito do exercício de atividades comerciais, industriais ou agrícolas por sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade organizada ou por sujeitos passivos de IRC não enquadrados nos artigos 8.º e 9.º do respectivo Código são tributadas autonomamente em IRS ou IRC, conforme os casos, a uma taxa de 10 %, sem prejuízo do disposto na alínea h) do n.º 1 do artigo 41.º do CIRC.»

Esta norma foi objeto de diversas alterações posteriores que, sucessivamente, procederam ao aumento da taxa de tributação nela prevista. Assim, a referida taxa começou por ser de 10 % na versão originária do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho, tendo passado para 25 % com a lei que aprovou o Orçamento do Estado para 1995 (cf. artigo 29.º da Lei n.º 3-B/94, de 27 de dezembro), foi elevada para 30 % (ou, no caso de as despesas serem efetuadas por sujeitos passivos de IRC, total ou parcialmente isentos ou que não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, para 40 %) com a lei que aprovou o Orçamento do Estado para 1997 (cf. artigo 31.º,

da Lei n.º 52-C/96, de 27 de dezembro), taxas estas que foram ainda aumentadas, respetivamente, para 32 % e 60 %, com a lei que aprovou o Orçamento do Estado para 1999 (cf. artigo 31.º, da Lei n.º 87-B/98, de 31 de dezembro).

Posteriormente, com a “Reforma da tributação do rendimento”, aprovada pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, foi revogado o Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho, e aditou-se ao Código de IRC o artigo 69.º-A (atual artigo 81.º) e ao Código do IRS o artigo 75.º-A (atual artigo 73.º), através dos quais, para além de se prever, a exemplo do que já acontecia com o referido Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho, a tributação autónoma das despesas não documentadas, estendeu-se tal tributação em IRS e IRC às despesas de representação e às despesas com viaturas.

Assim, no que respeita ao IRC, e conforme já referido, o artigo 81.º, n.º 3, do CIRC, na redação dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de dezembro, alterada pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro, determinava, na parte que ora releva, que eram tributados autonomamente, à taxa de 5 %, os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e os relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, ou mistas, motos ou motocicletas efetuadas ou suportadas por sujeitos passivos não isentos e que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (sendo esta a taxa que, como se referiu, veio a ser agravada pela Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, passando para 10 %, com retroação de efeitos a 1 de janeiro de 2008, por força do artigo 5.º, n.º 1, da referida Lei).

Com este tipo de tributação teve-se em vista, por um lado, incentivar os contribuintes a ela sujeitos a reduzirem tanto quanto possível as despesas que afetem negativamente a receita fiscal e, por outro lado, evitar que, através dessas despesas, as empresas procedam à distribuição camuflada de lucros, sobretudo de dividendos que, assim, apenas ficariam sujeitos ao IRC enquanto lucros da empresa, bem como combater a fraude e evasão fiscais que tais despesas ocasionem não apenas em relação ao IRS ou IRC, mas também em relação às correspondentes contribuições, tanto das entidades patronais como dos trabalhadores, para a segurança social.

Saldanha Sanches (cf. *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra Editora, 2007, pág. 407), a propósito da tributação autónoma prevista no artigo 81.º, n.º 3, do CIRC, escreveu o seguinte:

«Neste tipo de tributação, o legislador procura responder à questão reconhecidamente difícil do regime fiscal de despesas que se encontram na zona de interseção da esfera pessoal e da esfera empresarial, de modo a evitar remunerações em espécie mais atraentes por razões exclusivamente fiscais ou a distribuição oculta de lucros. Apresenta a norma uma característica semelhante à que vamos encontrar na sanção legal contra custos não documentados, com uma subida da taxa quando a situação do sujeito passivo não corresponde a uma situação de normalidade fiscal. Se na declaração do sujeito passivo não há lucro, o custo pode ser objeto de uma valorização negativa: por exemplo, temos uma taxa de 15 % aplicada quando o sujeito passivo teve prejuízos nos dois últimos exercícios e foi comprada uma viatura ligeira de passageiros por mais de € 40 000 (artigo 81.º, n.º 4).

Com esta previsão, o sistema mostra a sua natureza dual, com uma taxa agravada de tributação autónoma para certas situações especiais que se procura desencorajar, como a aquisição de viaturas para fins empresariais ou viaturas em princípio demasiado dispendiosas quando existem prejuízos. Cria-se, aqui, uma espécie de presunção de que estes custos não têm uma causa empresarial e, por isso, são sujeitos a uma tributação autónoma. Em resumo, o custo é dedutível, mas a tributação autónoma reduz a sua vantagem fiscal, uma vez que, aqui, a base de incidência não é um rendimento líquido, mas, sim, um custo transformado — excepcionalmente — em objeto de tributação.»

Contrariamente ao que acontece na tributação dos rendimentos em sede de IRS e IRC, em que se tributa o conjunto dos rendimentos auferidos num determinado ano (o que implica que só no final do mesmo se possa apurar a taxa de imposto, bem como o escalão no qual o contribuinte se insere), no caso tributa-se cada despesa efetuada, em si mesma considerada, e sujeita a determinada taxa, sendo a tributação autónoma apurada de forma independente do IRC que é devido em cada exercício, por não estar diretamente relacionada com a obtenção de um resultado positivo, e por isso, passível de tributação.

Assim, e no caso do IRC, estamos perante um imposto anual, em que não se tributa cada rendimento percebido de *per si*, mas sim o englobamento de todos os rendimentos obtidos num determinado ano, considerando a lei que o facto gerador do imposto se tem por verificado no último dia do período de tributação (cf. artigo 8.º, n.º 9, do CIRC).

Já no que respeita à tributação autónoma em IRC, o facto gerador do imposto é a própria realização da despesa, não se estando perante um facto complexo, de formação sucessiva ao longo de um ano, mas perante um facto tributário instantâneo.

Esta característica da tributação autónoma remete-nos, assim, para a distinção entre impostos periódicos (cujo facto gerador se produz de

modo sucessivo, pelo decurso de um determinado período de tempo, em regra anual, e tende a repetir-se no tempo, gerando para o contribuinte a obrigação de pagar imposto com caráter regular) e impostos de obrigação única (cujo facto gerador se produz de modo instantâneo, surge isolado no tempo, gerando sobre o contribuinte uma obrigação de pagamento com caráter avulso).

Na tributação autónoma, o facto tributário que dá origem ao imposto, é instantâneo: esgota-se no ato de realização de determinada despesa que está sujeita a tributação (embora, o apuramento do montante de imposto, resultante da aplicação das diversas taxas de tributação aos diversos atos de realização de despesa considerados, se venha a efetuar no fim de um determinado período tributário). Mas o facto de a liquidação do imposto ser efetuada no fim de um determinado período não transforma o mesmo num imposto periódico, de formação sucessiva ou de caráter duradouro. Essa operação de liquidação traduz-se apenas na agregação, para efeito de cobrança, do conjunto de operações sujeitas a essa tributação autónoma, cuja taxa é aplicada a cada despesa, não havendo qualquer influência do volume das despesas efetuadas na determinação da taxa.

E esta distinção tem relevância, designadamente, para efeitos de aplicação da lei no tempo e para a análise da questão da proibição da retroatividade da lei fiscal desfavorável prevista no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição.

Com efeito, conforme refere Cardoso da Costa “[...] a linha demarcadora do âmbito da retroatividade fiscal constitucionalmente admissível passará, desde logo, pela distinção entre situações tributárias «permanentes» e «periódicas» e «factos» cuja eficácia fiscal se esgota ou se firma «instantaneamente», para cada um deles «de per se» (maxime, pela distinção entre «impostos periódicos» e «impostos de obrigação única»), e passará provavelmente, depois, no que concerne àquele primeiro tipo de situações, pela distância temporal que já tiver mediado entre o período de produção dos rendimentos e a criação (ou modificação) do correspondente imposto. Isto, de todo o modo, sem prejuízo do relevo de outras circunstâncias, cujo possível peso não poderá ignorar-se.” (Cfr. Cardoso da Costa, “O Enquadramento Constitucional do Direito dos Impostos em Portugal”, in *Perspetivas Constitucionais nos 20 anos da Constituição*, Vol. II, Coimbra, 1997, p. 418).

Neste caso estamos perante um tributo de obrigação única, incidindo sobre operações que se produzem e esgotam de modo instantâneo, em que o facto gerador do tributo surge isolado no tempo, originando, para o contribuinte, uma obrigação de pagamento com caráter avulso. Ou seja, as taxas de tributação autónoma aqui em análise não se referem a um período de tempo, mas a um momento: o da operação isolada sujeita à taxa, sem prejuízo de o apuramento do montante devido pelos agentes económicos sujeitos à referida “taxa” ser efetuado periodicamente, num determinado momento, conjuntamente com outras operações similares, sem que a liquidação conjunta influa no seu resultado.

Por esta razão, Sérgio Vasques (cf. *Manual de Direito Fiscal, Almeida, 2011, pág. 293, nota 470*) chama a atenção para a circunstância de os impostos sobre o rendimento contemplarem elementos de obrigação única, como as taxas liberatórias do IRS ou as taxas de tributação autónoma do IRC.

4 — Regressando ao caso concreto, é manifesto que se está perante uma hipótese de aplicação retroativa do disposto no artigo 81.º, n.º 3, do CIRC, na redação introduzida pela Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, ou seja, aplicação de lei nova a factos tributários de natureza instantânea, já completamente formados, anteriores à data da sua entrada em vigor.

Com efeito, o facto gerador da obrigação fiscal — a realização de despesas de representação ou com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletas, no período de 1 janeiro de 2008 até à entrada em vigor da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro (6 de dezembro de 2008) — ocorre indubitavelmente antes da publicação da lei nova, não sendo possível entender que se está perante um facto jurídico-fiscal complexo de formação sucessiva.

A aplicação da nova lei a este facto ocorrido anteriormente à sua aprovação envolve, pois, uma retroatividade autêntica.

O que releva, face aos princípios constitucionais enunciados, não é o momento de liquidação de um imposto, mas sim o momento em que ocorre o ato que determina o pagamento desse imposto. É esse ato que vai dar origem à constituição de uma obrigação tributária, pelo que é nessa altura, em obediência ao princípio da legalidade, na vertente fundamentada pelo princípio da proteção da confiança, que se exige, como medida preventiva, que já se encontre em vigor a lei que prevê a criação ou o agravamento desse imposto, de modo a que o cidadão possa equacionar as consequências fiscais do seu comportamento.

Uma vez que a alteração efetuada ao artigo 83.º, n.º 3, do CIRC, através da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, veio aumentar a taxa de tributação autónoma aplicável a despesas de representação e com viaturas, agravando a situação dos contribuintes abrangidos, estava-lhe vedada uma eficácia retroativa.

Contudo, como vimos, embora a referida Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, tenha entrado em vigor em 6 de dezembro de 2008, o seu

artigo 5.º, n.º 1, determinou que tal alteração produzia efeitos a partir de 1 de janeiro de 2008.

Ora, tendo já ocorrido o facto que deu origem à obrigação tributária posteriormente agravada por lei nova, as razões que presidiram à consagração da regra de proibição da retroatividade neste domínio estão integralmente presentes, uma vez que importa prevenir o risco abstrato de que a lei publicada com retroação de efeitos provoque agravos financeiros desrazoáveis, pela impossibilidade em que se encontravam os contribuintes afetados, vinculados a tais factos já ocorridos, de prever e prover quanto às suas consequências tributárias, determinadas por lei futura.

Assim, não pode a lei, sob pena de violação da proibição imposta no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição, agravar o valor da taxa de tributação autónoma, relativamente a despesas já efetuadas aquando da sua entrada em vigor, pelo que, tendo a norma do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, determinado a retroação de efeitos a 1 de janeiro de 2008 da alteração do artigo 81.º, n.º 3, do CIRC, violou a referida proibição constitucional.”

Na verdade, embora a tributação de determinados encargos esteja formalmente inserida no Código do IRC e o respetivo montante seja liquidado no âmbito daquele imposto, tal tributação é uma imposição fiscal materialmente distinta da tributação em IRC. Enquanto aquela incide, excepcionalmente, sobre a realização de determinadas despesas, a última incide sobre determinados rendimentos, funcionando apenas como elo entre elas a circunstância dessas despesas serem dedutíveis no apuramento destes rendimentos, visando-se com a criação daquele imposto reduzir a vantagem fiscal resultante da dedução desses custos. Mas a existência do imposto aqui em análise em nada influi no montante do IRC, atuando de forma perfeitamente autónoma relativamente a este, pelo que o seu funcionamento deve ser encarado somente segundo os elementos que o caracterizam.

Assim, esgotando-se o facto tributário que dá origem a esta tributação autónoma, no ato de realização de determinada despesa que está sujeita a tributação, embora, o apuramento do montante de imposto, resultante da aplicação das diversas taxas aos diversos atos de realização de despesa considerados, se venha apenas a efetuar no fim de um determinado período tributário, a aplicação de um agravamento da respetiva taxa, relativamente a encargos ocorridos previamente à entrada em vigor da nova lei que prevê esse agravamento, corresponde a uma aplicação de lei nova a um facto tributário anterior, verificando-se uma situação de retroatividade autêntica proibida pelo artigo 103.º, n.º 3, da Constituição.

Pelas razões expostas, deve ser julgada inconstitucional, por violação do n.º 3, do artigo 103.º, da Constituição, a norma do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, na parte em que faz retroagir a 1 de janeiro de 2008 a alteração do artigo 81.º, n.º 3, alínea a), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, consagrada no artigo 1.º-A do aludido diploma legal, julgando-se improcedente o recurso interposto pelo Ministério Público e confirmando-se a decisão recorrida.

Decisão

Nestes termos, decide-se:

- a) Julgar inconstitucional, por violação do n.º 3, do artigo 103.º, da Constituição, a norma do artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, na parte em que faz retroagir a 1 de janeiro de 2008 a alteração do artigo 81.º, n.º 3, alínea a), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, consagrada no artigo 1.º-A do aludido diploma legal;
- e, em consequência,
- b) Julgar improcedente o recurso interposto pelo Ministério Público, confirmando-se a decisão recorrida.

Sem custas.

19 de dezembro de 2012 — *João Cura Mariano — Catarina Sarmento e Castro — Pedro Machete — Vítor Gomes — Fernando Vaz Ventura — José da Cunha Barbosa — Maria João Antunes — Maria José Rangel de Mesquita — Maria de Fátima Mata-Mouros — Maria Lúcia Amaral* (vencida, nos termos da declaração que junto) — *Carlos Fernandes Cadilha* (vencido nos termos da declaração de voto anexa) — *João de Sousa Ribeiro*.

Processo n.º 150/2012

Plenário

Relator: Conselheiro João Cura Mariano

Declaração de voto

Vencida: mantenho o juízo de não inconstitucionalidade, que já subscrevi no Acórdão n.º 18/2011.

Penso que o Tribunal segue um raciocínio que já vinha sendo esboçado em decisões anteriores (Acórdão n.º 399/10) e do qual, claramente, me afasto. O raciocínio é o seguinte. Em primeiro lugar, parte-se da proposição segundo a qual o n.º 3 do artigo 103.º da CRP contém “uma regra absoluta de definição do âmbito de validade temporal das leis criadoras ou agravadoras de imposto”, regra essa cujo sentido o Tribunal *pode e deve* apreender sem recurso interpretativo ao princípio que a gerou — o princípio da proteção da confiança —, e, portanto, sem “qualquer juízo de proporcionalidade” que vise verificar se a medida “legislativa com eficácia retroativa [...] afeta desrazoavelmente a confiança dos cidadãos”. Em segundo lugar, diz-se que “esta proibição de retroatividade, no domínio da lei fiscal, apenas se dirige à retroatividade autêntica, abrangendo os casos em que o facto tributário que a lei nova pretende regular já tenha produzido todos os seus efeitos ao abrigo da lei antiga, excluindo do seu âmbito aplicativo as situações de retrospectividade ou de retroatividade imprópria, ou seja, aquelas situações em que a lei é aplicada a factos passados mas cujos efeitos ainda perduram no presente”. Em terceiro lugar, avalia-se o direito infraconstitucional, procurando saber se a *forma* como nele o legislador conformou o facto tributário coloca a “retroatividade” no âmbito da primeira categoria (a da retroatividade autêntica) ou no âmbito da segunda (a da retrospectividade ou retroatividade imprópria).

O que me faz discordar deste raciocínio é a proposição de que se parte. Não é possível, a meu ver, defender que o n.º 3 do artigo 103.º consagra uma “regra absoluta”, cujo sentido seja apreensível sem qualquer recurso, no plano hermenêutico, ao princípio da proteção da confiança. Se se sustenta a plena autonomia de sentido do n.º 3 do artigo 103.º da CRP face a qualquer ponderação principial, como é que se passa logicamente da primeira proposição para a segunda? Como é que se sabe que a Constituição só proíbe a retroatividade autêntica e não proíbe a inautêntica? E como é que se distingue uma da outra?

A resposta à última pergunta dá-a o Acórdão a partir do critério do facto tributário, gerador do imposto. Se este é um facto passado, anterior à lei nova, com todos os seus efeitos já produzidos, a retroatividade é própria ou autêntica e por isso constitucionalmente *proibida*; se este não é um facto passado, anterior à lei nova, mas com efeitos ainda não totalmente produzidos, a retroatividade é inautêntica e por isso constitucionalmente *permitida*.

Não afirmo que esta tese, assim enunciada, não esteja certa. O que me parece é que ela *não pode ser enunciada só assim*. Ao fazer depender, de forma absoluta e exclusiva, do critério do facto tributário (formalmente entendido) a distinção entre retroatividade própria e retroatividade imprópria, o Tribunal corre o risco de, em inversão metódica, vir a interpretar a Constituição em conformidade com a lei, em vez de interpretar a lei em conformidade com a Constituição. Se não há nenhum critério *material*, de ordem constitucional, que permita separar a retroatividade intolerável da tolerável, então, o âmbito de aplicação do princípio da proibição da retroatividade da lei fiscal pode ficar inteiramente dependente das escolhas do legislador. Basta que este último atribua às coisas a configuração formal de “imposto autónomo”, com facto tributário formalmente “único” e “com efeitos totalmente já passados”, para que se esteja no campo da “retroatividade” proibida; e, inversamente, basta que o mesmo legislador configure formalmente as coisas de outro modo para que se esteja no campo da “retroatividade” tolerada.

Não me parece que seja aceitável um tal resultado. Por isso votei no sentido da não inconstitucionalidade: como se demonstra no ponto 4 da fundamentação do Acórdão n.º 18/2011, estão em causa, neste caso, encargos que, *por natureza*, são indispensáveis para a formação do rendimento sobre o qual incide o IRC. Não compreendo por isso em que é que se pode estribar a qualificação do imposto que sobre eles recai como imposto “autónomo”, (e “autónomo” face ao IRC), de tal forma que, ao contrário do que sucederia se a alteração legislativa incidisse sobre o restante rendimento sujeito a IRC, se considere aqui o facto tributário como tendo produzido já todos os seus efeitos. A não ser que se adote (como penso que aconteceu) uma visão excessivamente formal do princípio da proibição da retroatividade da lei fiscal, que, justamente por ser *excessivamente formal*, corre o risco de colocar a força vinculativa da Constituição à disposição do legislador ordinário. — *Maria Lúcia Amaral*.

Declaração de voto

Vencido pelas razões constantes do acórdão do Tribunal Constitucional n.º 18/2011 a que acrescento as seguintes considerações.

Os n.ºs 3 e 4 do artigo 81.º do CIRC referem-se a encargos dedutíveis como custos para efeitos de IRC, isto é, a encargos que comprovadamente foram indispensáveis à realização dos proveitos, à luz do que estabelece o artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, sendo a tributação prevista nesses preceitos explicada por uma intenção legislativa de anular ou atenuar a vantagem fiscal que resulte de dedução de despesas que o sujeito passivo utilize para fins não empresariais.

A nova redação dada a esses preceitos pela Lei n.º 60/2008 veio reforçar esta perspectiva, diferenciando diversas situações possíveis, que são tributadas, consoante os casos, à taxa de 5 %, 10 % ou 20 %, com o que se pretende não só desincentivar a realização de despesa como estimular as empresas a optarem por soluções que sejam mais vantajosas do ponto de vista do interesse público.

Não estamos aqui, em rigor, perante um imposto de obrigação única mas perante factos tributários que incidindo sobre as despesas dedutíveis estão indissociavelmente ligados ao apuramento e liquidação do IRC, e perante uma solução legislativa cujo objetivo poderia ter sido atingido, ainda que com menor eficácia, através da redução de encargos dedutíveis para a determinação da matéria coletável.

Por outro lado, se o princípio da proibição da retroatividade do imposto, tal como resulta do artigo 103, n.º 3, da Constituição, visa tutelar a confiança dos contribuintes na continuidade do regime jurídico, impedindo que estes possam ser surpreendidos por um agravamento fiscal em relação a factos tributários que produziram todos os seus efeitos ao abrigo da lei antiga, não há nenhuma razão para que esse mesmo princípio tenha aplicação na situação versada nas referidas normas dos n.ºs 3 e 4 do artigo 81.º do CIRC.

De facto, estando em causa encargos que, por natureza, são indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos que estão sujeitos a imposto, não é aceitável a alegação de que o contribuinte teria incorrido em despesas, na perspectiva da continuidade do regime legal anteriormente existente, que já não efetuará caso pudesse contar entretanto com um agravamento da taxa de tributação.

Se essas despesas eram efetivamente necessárias ao desenvolvimento da atividade da empresa e à obtenção do lucro, elas não deixariam de ser realizadas, em condições de normalidade, mesmo que fosse já conhecida ou previsível uma alteração da taxa de tributação aplicável; além de que o regime legal, mesmo antes da entrada em vigor da Lei n.º 60/2008, tinha já em vista estabelecer limitações para os encargos de exploração que pudessem figurar como custos ou perdas de exercício.

E não há assim motivo para considerar que o sujeito passivo do imposto teria adequado as suas opções em termos das despesas e encargos, no período que decorreu entre o início do ano e a entrada em vigor da nova lei, em função do maior ou menor agravamento da taxa de tributação.

Se o interessado, de outro modo, realizou artificialmente despesas que não eram indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto de IRC, e apenas pretendeu com tais despesas afetar negativamente a receita fiscal, a sua posição jurídica não é suscetível de ser tutelada por via do princípio da proteção da confiança (e da proibição de retroatividade fiscal que dele é uma mera decorrência), visto que para que haja lugar à tutela jurídico-constitucional da «confiança» é necessário, antes de mais, que as expectativas dos privados na continuidade do regime sejam legítimas, justificadas e fundadas em boas razões.

Teria assim formulado um juízo de não inconstitucionalidade da referida norma do n.º 3 do artigo 81.º do CIRC. — *Carlos Alberto Fernandes Cadilha*.

206705118

Acórdão n.º 43/2013

Processo n.º 42/2013

Acordam, em Plenário, no Tribunal Constitucional

I. Relatório

Rosa Amélia Pinto Ferreira e Maria do Rosário Loureiro Relva, invocando respetivamente as qualidades de mandatária do Grupo de Cidadãos GIPE — Grupo de Independentes por Esmoriz e primeira proponente da respetiva Candidatura, apresentaram no Tribunal Constitucional, em 17 de janeiro de 2013, requerimento através do qual declaram interpor recurso contencioso eleitoral às eleições intercalares para a Assembleia de Freguesia de Esmoriz, realizadas no dia 13 de janeiro de 2013 e, bem assim, impugnar a Assembleia de Apuramento Geral do município de Ovar, realizada em 15 de janeiro seguinte.

Alegam, em síntese, o seguinte:

A primeira recorrente apresentou em juízo no Tribunal da Comarca de Ovar, em 14 de janeiro de 2013, requerimento onde pediu a recontagem dos votos apresentados nas assembleias de voto da freguesia de Esmoriz, invocando, além de irregularidades cometidas na aferição da validade dos votos, a existência de uma diferença mínima de 4 votos entre o PSD e o GIPE, a exigir nova verificação.

O Presidente da Assembleia de Apuramento Geral não exarou em tal facto, apesar de dele ter tido oportuno conhecimento.

Não consta igualmente da ata, apesar do pedido expresso formulado nesse sentido pela segunda recorrente, o facto de o Presidente não ter