

[TC > Jurisprudência > Acórdãos > Acórdão 310/2012]

## ACÓRDÃO N.º 310/2012

Processo n.º 150/12

2.ª Secção

Relator: Conselheiro João Cura Mariano

Acordam na 2.ª Secção do Tribunal Constitucional

### Relatório

A., 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 motociclos, 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 280º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa, 70º n.º 1 al. a) e 72º n.º 1, al. a) e n.º 3 da Lei 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 douda 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 artº 5º 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 103º, n.º 3 da CRP.»

O Ministério Público apresentou as respetivas alegações, tendo formulado as seguintes conclusões:

«[...]»

1.ª) Vem interposto, pelo Ministério Público, recurso obrigatório da sentença do Tribunal

Tributário de 1.<sup>a</sup> Instância de Lisboa, 2.<sup>a</sup> unidade orgânica, proferida nos autos de Processo de impugnação n.º 2310/09.2BELRS, em que é impugnante A., SA e impugnado o Diretor-Geral dos Impostos, por haver recusa da aplicação “do disposto no n.º 1 do art.º 5.º da LEI 64/2008 DE 5/12 com fundamento na sua inconstitucionalidade material, por violação do princípio da retroatividade fiscal consignado no artigo 103.º, n.º 3 da CRP” (fls. 501).

2.<sup>a</sup>) A Constituição, na Quarta revisão constitucional, operada pela Lei Constitucional n.º 1/97, de 20 de setembro, estabeleceu a seguinte proibição: “Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos (...) que tenham natureza retroativa (...)” (CRP, art. 103.º, n.º 3).

3.<sup>a</sup>) A norma a apreciar consta das disposições conjugadas dos artigos 1.º-A (Alteração ao Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas) e 5.º (Produção de efeitos), n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, ambas com referência à nova redação do artigo 81.º (Taxas de tributação autónoma), n.º 3, alínea a), do CIRC, em matéria da taxa de tributação autónoma aplicada aos encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e os relacionados com viaturas ligeiras de passageiros.

4.<sup>a</sup>) Esta norma agravou a taxa de tributação autónoma da lei antiga, que duplicou de 5% para 10% e, embora tenha entrado em vigor em 6 de dezembro de 2008, veio a incidir sobre factos tributários (no caso, encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e a viaturas ligeiras de passageiros) ocorridos desde 1 de janeiro do mesmo ano de 2008, ou seja, antes da sua entrada em vigor.

5.<sup>a</sup>) Do ponto de vista das concretas características dos factos tributários em causa, “autoexecutivos”, tributados ato a ato e a uma taxa autónoma, o agravamento da taxa de tributação autónoma vai incidir sobre efeitos já (material, ainda que não administrativamente) consumados.

6.<sup>a</sup>) É, por conseguinte, em qualquer caso, uma lei fiscal “desfavorável” e “retroativa” e, portanto, materialmente inconstitucional, por infringir a proibição de impostos com natureza retroativa (CRP, arts. 103.º, n.º 3 e 277.º, n.º 1).

Termos em que deve ser negado provimento ao presente recurso e, em conformidade, confirmada a sentença recorrida, na parte em que julgou materialmente inconstitucional o artigo 5.º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, por conter uma regra relativa às taxas do imposto com efeitos retroativos, violando assim a proibição constitucional em matéria de impostos com natureza retroativa (CRP, arts. 103.º, n.º 3, e 277.º, n.º 1).»

A recorrida A., S.A., apresentou contra-alegações, tendo concluído pela improcedência do recurso.

## Fundamentação

1. A decisão recorrida recusou a aplicação da norma do n.º 1 do artigo 5.º da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, na parte em que faz retroagir a 1 de janeiro de 2008 os efeitos de um agravamento da taxa de tributação resultante da nova redação dada pela referida lei ao artigo 81.º, n.º 3, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), com fundamento na violação do princípio da proibição da retroatividade da lei fiscal desfavorável, consagrado no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição.

O Tribunal Constitucional, no seu Acórdão n.º 18/2011, da 3.<sup>a</sup> Secção, já analisou esta questão, tendo proferido um julgamento de não inconstitucionalidade, com um voto de vencido.

Nesse aresto entendeu-se que se estava perante factos tributários que não tinham ocorrido totalmente no domínio da lei antiga, continuando-se a formar no decurso do mesmo ano fiscal, na vigência da nova lei, pelo que se estava perante um caso de retroatividade inautêntica, que não era proibida pela regra do artigo 103.º, n.º 3, da Constituição.

Vejamos, antes de mais, o teor das normas sob fiscalização.

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 motociclos, 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 motociclos, 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 CO<sub>2</sub> 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 gasóleo, 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 motociclos (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.

É 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 refração 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](http://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 respetivo 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 (cfr. 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 (cfr. 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 (cfr. 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 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 motociclos efetuados ou suportados 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 (*cfr. 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 valoração 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 – excecionalmente – 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 (cfr. 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 carácter 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 carácter 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 carácter 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 si» (maxime, pela distinção entre «impostos

periódicos» e «impostos de obrigação única»), e passará provavelmente, depois, no que concerne àquele primeiro tipo de situações, pela distância temporal que já tiver mediado entre o período de produção dos rendimentos e a criação (ou modificação) do correspondente imposto. 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 carácter 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 (cfr. *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 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 motociclos, 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 retroactividade 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.

Deste modo, deve ser julgado improcedente o recurso interposto.

### **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.

b) Consequentemente, negar provimento ao recurso.

Sem custas.

Lisboa, 20 de junho de 2012.- *João Cura Mariano – Catarina Sarmento e Castro – Joaquim de Sousa Ribeiro – J. Cunha Barbosa – Rui Manuel Moura Ramos.*

[ documento impresso do Tribunal Constitucional no endereço URL:  
<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/tc/acordaos/20120310.html> ]