

Direcção Regional do Ambiente e do Ordenamento do Território — Norte

Aviso n.º 15 323/2000 (2.ª série). — Por despachos de 12 e 16 de Outubro de 2000 do presidente da Câmara Municipal da Maia e do director regional do Ambiente e do Ordenamento do Território — Norte:

Dr.ª Ana Maria Guedes Neves Duarte Oliveira, técnica superior de 2.ª classe do quadro de pessoal da Direcção Regional do Ambiente e do Ordenamento do Território — requisitada, nos termos do artigo 27.º do Decreto-Lei n.º 427/89, de 7 de Dezembro, conjugado com o artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 409/91, de 17 de Outubro, para exercer idênticas funções na Câmara Municipal da Maia. (Não carece de fiscalização prévia do Tribunal de Contas.)

17 de Outubro de 2000. — O Director Regional, *José M. Macedo Dias*.

Instituto de Promoção Ambiental

Despacho (extracto) n.º 22 259/2000 (2.ª série). — Por despacho de 16 de Outubro de 2000 do vice-presidente do Instituto de Promoção Ambiental, após parecer favorável da Secretaria-Geral do Ministério do Ambiente e do Ordenamento do Território:

Maria Clara Martins Sintrão, técnica de administração tributária-ad-junta, grau 2, nível 3, do quadro de pessoal da Direcção-Geral dos Impostos, em regime de comissão de serviço extraordinária no Instituto de Promoção Ambiental — reclassificada na categoria de técnico superior de 1.ª classe da carreira de técnico superior, em lugar vago no quadro de pessoal do Instituto de Promoção Ambiental, ficando integrada no escalão 1, índice 460, nos termos conjugados das alíneas *d)* e *e)* do artigo 4.º, do n.º 4 do artigo 6.º e do n.º 1 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 497/99, de 19 de Novembro. (Isento de fiscalização prévia do Tribunal de Contas.)

18 de Outubro de 2000. — O Vice-Presidente, *Vitor Manuel Cardoso Rabaça*.

MINISTÉRIO DA CULTURA

Instituto Português do Património Arquitectónico

Despacho (extracto) n.º 22 260/2000 (2.ª série). — Por despacho de 16 de Outubro de 2000 do presidente deste Instituto:

Helena Maria Vaz da Silva Marques, técnica superior de 1.ª classe da carreira de consultor jurídico do quadro de pessoal da Direcção Regional de Coimbra deste Instituto — nomeada definitivamente, após concurso, técnica superior principal da mesma carreira e quadro.

23 de Outubro de 2000. — O Director do Departamento Financeiro e de Administração, *Filipe N. B. Mascarenhas Serra*.

Despacho (extracto) n.º 22 261/2000 (2.ª série). — Por despacho de 16 de Outubro de 2000 do presidente deste Instituto:

Maria Cecília Gonçalves da Cunha e Silva — celebrado contrato individual de trabalho, com início à data do despacho, nos termos do artigo 11.º-A do Decreto-Lei n.º 184/89, de 2 de Junho, aditado pela Lei n.º 25/98, de 26 de Maio, para exercer funções de limpeza no Mosteiro de São Martinho de Tibães.

23 de Outubro de 2000. — O Director do Departamento Financeiro e de Administração, *Filipe N. B. Mascarenhas Serra*.

Despacho (extracto) n.º 22 262/2000 (2.ª série). — Por despacho de 16 de Outubro de 2000 do presidente deste Instituto:

Maria Leonor Oliveira Gonçalves, assistente administrativa da carreira de assistente administrativo do quadro de pessoal do Palácio Nacional de Queluz — nomeada definitivamente, após concurso, assistente administrativa principal da mesma carreira e quadro.

23 de Outubro de 2000. — O Director do Departamento Financeiro e de Administração, *Filipe N. B. Mascarenhas Serra*.

Despacho (extracto) n.º 22 263/2000 (2.ª série). — Por despacho de 16 de Outubro de 2000 do presidente deste Instituto:

Fernando Manuel Cordes Azevedo Cabrita, técnico profissional de 1.ª classe da carreira de secretário-rececionista do quadro de pessoal do Mosteiro dos Jerónimos — nomeado definitivamente, após concurso, técnico profissional principal da mesma carreira e quadro.

23 de Outubro de 2000. — O Director do Departamento Financeiro e de Administração, *Filipe N. B. Mascarenhas Serra*.

MINISTÉRIO DA JUVENTUDE E DO DESPORTO

Gabinete do Secretário de Estado da Juventude

Despacho n.º 22 264/2000 (2.ª série). — Nos termos do disposto no n.º 1 do n.º 2.º da Portaria n.º 325/96, de 2 de Agosto, determina-se o seguinte:

1 — A verba total disponível para a atribuição de subsídios extraordinários para o 4.º período de 2000, cuja candidatura deverá ser entregue até 30 de Novembro de 2000, é de 15 000 000\$.

2 — A verba total disponível será aplicada no apoio a actividades das associações.

3 — Serão apoiadas as actividades que promovam:

- i) Na instituição de ensino ou junto da comunidade em que esta está inserida, estilos de vida saudáveis, nomeadamente no que respeita à prevenção de doenças sexualmente transmissíveis, à prevenção do alcoolismo e à prevenção da toxicod dependência;
- ii) Divulgação dos conteúdos e da actividade científica desenvolvida pela instituição, junto da comunidade onde está inserida.

4:

- a) O subsídio a atribuir não poderá exceder 50% dos encargos totais da actividade devidamente orçamentados nem 10% do valor referido no n.º 1;
- b) Apenas serão consideradas candidaturas que assegurem no mínimo o financiamento de 50% do total orçamentado;
- c) As actividades deverão realizar-se até 30 de Junho de 2001.

5 — Não será atribuído subsídio extraordinário a mais de uma actividade por cada associação de estudantes.

12 de Outubro de 2000. — O Secretário de Estado da Juventude, *Luís Miguel de Oliveira Fontes*.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Acórdão n.º 244/2000/T. Const. — Processo n.º 131/99. — Acor-dam na 2.ª Secção do Tribunal Constitucional:

1 — O Banco Nacional Ultramarino, S. A., deduziu junto do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa (2.º Juízo) impugnação judicial relativa à liquidação do IRS do ano de 1992, referente ao imposto devido por «juros decorridos» (juros de títulos transaccionados relativos a um período em que os títulos permanecem na posse de outrem). Na respectiva petição inicial, o impugnante não suscitou qualquer questão de constitucionalidade ou de legalidade normativa, questionando «a liquidação impugnada», por estar «ferida de ile-galidade».

O Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, por decisão de 19 de Maio de 1997, julgou a impugnação improcedente.

2 — O Banco Nacional Ultramarino, S. A., interpôs recurso da decisão de 19 de Maio de 1997 para o então Tribunal Tributário de 2.ª Instância. Nas alegações, o recorrente afirmou, no texto, que o entendimento segundo o qual «qualquer rendimento está sujeito às normas de incidência de IRS», é inconstitucional, «por violar o princípio [...] da tipicidade tributária» (artigo 106.º, n.º 2, da Constituição). Nas conclusões, sustentou que «as posições doutrinárias que sustentam o recurso a uma interpretação extensiva da alínea c) do artigo 6.º do Código do IRS» não são de aceitar, «uma vez que as mesmas, no caso em apreço, sempre colidiam com as garantias dos contribuintes decorrentes do princípio constitucional da tipicidade tributária».

O Tribunal Central Administrativo, por Acórdão de 24 de Março de 1998, declarou-se incompetente em razão da hierarquia.

Os autos foram entretanto remetidos ao Supremo Tribunal Administrativo (4.ª Secção — Contencioso Tributário), que, por Acórdão

de 25 de Novembro de 1998, negou provimento ao recurso, confirmando a decisão recorrida. Para tanto, fez aplicação expressa do artigo 6.º, n.º 1, alínea c), do Código, relativo ao imposto sobre rendimento das pessoas singulares, na redacção do Decreto-Lei n.º 263/92, de 24 de Novembro, considerando ainda que «o mais importante foi a introdução do n.º 3 a esse artigo 6.º do CIRS».

3 — O Banco Nacional Ultramarino, S. A., interpôs recurso para o Tribunal Constitucional do Acórdão de 25 de Novembro de 1998, ao abrigo do disposto no artigo 70.º, n.º 1, alíneas b) e f), da Lei do Tribunal Constitucional, afirmando a inconstitucionalidade da interpretação autêntica do artigo 6.º, n.º 1, alínea c), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, doravante Código do IRS, realizada pelo artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 263/92, de 24 de Novembro, bem como a ilegalidade da interpretação administrativa do disposto nos artigos 9.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Junho, e no artigo 75.º do Código do IRS, efectuada pelas circulares n.ºs 16/89 e 17/90, de 9 de Novembro e de 27 de Maio, respectivamente.

4 — Junto do Tribunal Constitucional, o Banco recorrente apresentou alegações, que concluiu do seguinte modo:

«A — Os juros decorridos não só não constituem um rendimento de capital, em virtude de não provirem da aplicação de um activo, como não se integravam na previsão da norma que tributava tais tipos de rendimentos, dado que o legislador, contrariamente à intenção evidenciada, apenas adoptou uma determinada concepção de rendimento acréscimo.

B — Tais operações, que, segundo o entendimento da administração fiscal, originavam uma situação de evasão fiscal lícita, apenas passaram a ser tributadas com a publicação do Decreto-Lei n.º 263/92, de 24 de Novembro.

C — Contudo, tal regime jurídico apenas poderá ser aplicado às situações jurídico-tributárias que se verifiquem posteriormente à data da vigência deste diploma.

D — Contrariamente ao sustentado no acórdão em crise, o regime jurídico consignado nesse diploma não constitui uma mera explicitação da previsão da norma de incidência dos rendimentos de capital, pelo que não consubstancia uma mera lei interpretativa.

E — Aliás, seria absurdo que o legislador concebesse a necessidade de produzir uma alteração legislativa, quando essa solução já se continha na previsão de uma norma existente no ordenamento jurídico.

F — Diplomas deste género, cujo sentido e alcance não possa ser expectado pelos contribuintes, revestem a natureza retroactiva e afectam o princípio da segurança jurídica.

G — Princípio esse cuja violação era tutelada pela jurisprudência deste alto Tribunal desde que a mesma se traduzisse numa lesão grave da segurança jurídica.

H — Situação que se verificou no caso presente, dado ser convicção dos operadores financeiros de que a venda de títulos da dívida pública antes da data do seu vencimento apenas poderia gerar mais-valias não tributadas.

I — Não podendo o diploma em causa ser qualificado como lei interpretativa, por encerrar normas modificativas do regime jurídico instituído, a sua aplicação, para sustentar a decisão proferida, é manifestamente inconstitucional, por força do duplo princípio da legalidade e tipicidade tributária, consagrado no n.º 2 do artigo 103.º, da lei fundamental.

J — Mesmo que assim se não entenda, o que só por mera hipótese académica se admite, ainda assim a aplicação desse regime sempre se traduziria na sua aplicação retroactiva, igualmente proibida pela Constituição da República Portuguesa, conforme tem sido entendimento deste alto Tribunal, que já mereceu acolhimento expresso no n.º 3 do artigo 103.º

K — Deste modo, deve ser declarada a inconstitucionalidade do duto acórdão proferido, em virtude de ter aplicado o regime constante do Decreto-Lei n.º 263/92, de 24 de Novembro, à situação em apreço, violando os princípios da legalidade, tipicidade e da não aplicação retroactiva dos impostos, dado só assim poder ser feita.»

O recorrente juntou ainda dois pareceres de direito subscritos pelos Profs. Doutores Jorge Miranda e Saldanha Sanches, respectivamente.

No primeiro, concluiu-se o seguinte:

«1.º O artigo 103.º, n.º 2, da Constituição consagra o duplo princípio da legalidade e da tipicidade dos impostos na acepção rigorosa acolhida na doutrina e na jurisprudência;

2.º De harmonia com esse duplo princípio, nenhum facto pode ser gerador da obrigação de imposto senão quando previsto na lei; nenhuma situação poderá ser tributável se a lei tributária a não considerar como tal; e só são elementos desse facto ou dessa situação aqueles que a norma legal estabelecer;

3.º A revisão constitucional de 1997 reforçou as garantias dos contribuintes ao acrescentar ou explicitar (como se entender) a regra da não retroactividade (artigo 103.º, n.º 3);

4.º À luz dos princípios constitucionais, o artigo 1.º e o artigo 6.º, alínea c), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares não poderiam abranger, antes do Decreto-Lei n.º 263/92,

de 24 de Novembro, os juros decorridos ou juros ainda não vencidos de títulos da dívida pública relativos ao período compreendido entre a data da sua emissão e a data da sua requisição pela entidade junto da qual tenham sido colocados;

5.º Nenhum conceito teórico de rendimento como acréscimo patrimonial poderia ignorar ou desconsiderar os complexos fenómenos ligados à dinâmica dos títulos da dívida pública, não distinguindo entre rendimentos resultantes de aplicação de um capital e rendimentos resultantes de um acto de disposição;

6.º O Decreto-Lei n.º 263/92 não pode, em rigor, qualificar-se, para este efeito, como lei interpretativa, porque comporta normas modificativas e de enquadramento para além da pura e simples interpretação;

7.º Mas, mesmo que se tratasse de um diploma interpretativo, nunca poderia ele aplicar-se retroactivamente, porque não são admissíveis leis interpretativas que afectem legítimas expectativas dos cidadãos, máxime em domínios — como o tributário e o penal — em que a Constituição veda a retroactividade.»

Por seu turno, no segundo, tiraram-se as seguintes conclusões:

«1) O Código do IRS só adoptou de forma limitada o conceito de rendimento acréscimo;

2) A concepção cedular no Código do IRS conduz à existência de uma previsão legal de carácter fragmentário;

3) Enquanto os rendimentos de capital são sempre tratados no CIRS como rendimentos provenientes de um certo activo, as mais-valias pressupõem um ganho realizado com a alienação de um activo;

4) O CIRS, na sua construção, excluiu as possíveis mais-valias das obrigações da tributação em IRS;

5) Na falta de uma cláusula antiabuso, a administração fiscal tem tendido a reagir ao planeamento fiscal dos contribuintes com leis de efeitos retroactivos;

6) As leis interpretativas cujas consequências não podem ser esperadas pelos contribuintes são retroactivas, produzindo uma violação intolerável da segurança jurídica;

7) Ainda antes da última revisão constitucional, a jurisprudência constitucional considerava inaceitáveis normas retroactivas que conduzissem a uma lesão grave da segurança jurídica;

8) Era convicção geral dos operadores financeiros que a venda de obrigações antes do vencimento gerava mais-valias e não rendimentos de capital;

9) A cláusula geral antiabuso de direito só poderia ser criada — como foi — por decisão parlamentar;

10) A criação implícita desta cláusula por decisão judicial representa uma ocupação judicial dos poderes do Parlamento em matéria fiscal;

11) O STA tem exercido numerosas vezes o seu poder de proceder à anulação parcial dos actos tributários.»

5 — A Fazenda Pública contra-alegou, concluindo o seguinte:

«a) A questão da tributação como rendimentos de capital dos chamados juros decorridos, na redacção inicial do artigo 6.º do CIRS, foi objecto de entendimento no sentido de dever ser considerada como rendimento de capital.

b) Tal interpretação foi firmada pelas circulares da DGCI n.ºs 16/89, de 9 de Novembro, e 17/90, de 27 de Maio.

c) A redacção inicial do preceito suportava o entendimento veiculado pelas circulares n.ºs 16/89 e 17/90.

d) O conceito de rendimento acréscimo, que preside à tributação em IRS, perspectivava a tributação dos juros decorridos como possível e esperada.

e) A explicitação da tributação de outros títulos de crédito negociáveis enquanto usados como tais é meramente interpretativa, como refere o próprio legislador no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 263/92, de 24 de Novembro.

f) A lei interpretativa integra-se na lei interpretada, nos termos do artigo 13.º do Código Civil.

g) O parâmetro constitucional a ter em conta é o resultante do texto constitucional vigente à data da aplicação da norma questionada nesse sentido.

h) À data da aplicação da lei interpretativa em causa o conceito de irretroactividade a considerar é o consagrado em jurisprudência do venerando Tribunal Constitucional no seguinte sentido: «a retroactividade constitucional terá o beneplácito constitucional sempre que razões de interesse geral o 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.»

6 — Corridos os vistos, cumpre decidir, com a mudança de relator e começando pela delimitação do objecto do recurso.

7 — O recorrente pretende submeter à apreciação do Tribunal Constitucional a legalidade das circulares n.ºs 16/89 e 17/90, de 9 de Novembro e de 27 de Maio, respectivamente.

Ora, o recurso da alínea f) do n.º 1 do artigo 70.º da Lei do Tribunal Constitucional cabe de decisões que apliquem normas cuja ilegalidade haja sido suscitada durante o processo com um dos fundamentos das alíneas c), d) e e) do mesmo preceito. A alínea c) refere-se à violação

de lei com valor reforçado por norma constante de acto legislativo; a alínea *d*) menciona a violação do estatuto de região autónoma ou de lei geral da República por norma constante de diploma regional; a alínea *e*) respeita, por último, à violação do estatuto de uma região autónoma por norma emanada de um órgão de soberania.

As circulares impugnadas pelo recorrente não consubstanciam actos legislativos (cf. o artigo 112.º, n.º 1, da Constituição) nem são diplomas regionais. Não está em causa, igualmente, a violação do estatuto de uma região autónoma.

Nessa medida, o Tribunal Constitucional não tomará conhecimento do objecto do recurso interposto ao abrigo da alínea *f*) do n.º 1 do artigo 70.º da Lei do Tribunal Constitucional, uma vez que não se verificam os respectivos pressupostos processuais.

Assim, o presente recurso de constitucionalidade tem apenas por objecto a apreciação da conformidade à Constituição da norma contida no artigo 6.º, n.º 1, alínea *c*), do Código do IRS e da norma contida no artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 263/92, de 24 de Novembro, que realizou «interpretação autêntica» daquele preceito.

8 — O artigo 6.º, n.º 1, alínea *c*), do Código do IRS tinha a seguinte redacção:

«Artigo 6.º

Rendimentos da categoria E

Consideram-se rendimentos de capitais:

-
 c) Os juros, prémios de amortização ou de reembolso e outras formas de remuneração de títulos da dívida pública, obrigações, títulos de participação, certificados de consignação, certificados de depósito, obrigações de caixa ou outros títulos análogos, emitidos por entidades públicas ou privadas, e demais instrumentos de aplicação financeira;

O artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 263/92, de 24 de Novembro, conferiu a esse preceito a seguinte redacção:

«c) Os juros, os prémios de amortização ou de reembolso e as outras formas de remuneração de títulos da dívida pública, obrigações, títulos de participação, certificados de consignação, certificados de depósito, obrigações de caixa ou outros títulos análogos, emitidos por entidades públicas ou privadas, e demais instrumentos de aplicação financeira, designadamente letras, livranças e outros títulos de crédito negociáveis, enquanto utilizados como tais;»

O referido artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 263/92, de 24 de Novembro, aditou ainda um n.º 3 ao artigo 6.º, com o seguinte conteúdo:

«Para efeitos da alínea *c*) do n.º 1, compreendem-se nos rendimentos de capitais o quantitativo dos juros contáveis desde a data do último vencimento ou da emissão, primeira colocação ou endosso, se ainda não houver ocorrido qualquer vencimento, até à data em que ocorra alguma transmissão dos respectivos títulos, bem como a diferença, pela parte correspondente àqueles períodos, entre o valor de reembolso e o preço de emissão, no caso de títulos cuja remuneração seja constituída, total ou parcialmente, por essa diferença.»

O Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão ora recorrido, considerou que a noção de rendimento subjacente ao artigo 1.º do Código do IRS é uma noção ampla, coincidente com o conceito de rendimento acréscimo (e rendimento, ou seja, rendimento realmente auferido, explicitou-se então, citando-se Teixeira Ribeiro). De seguida, referiu-se ao artigo 6.º, n.º 1, alínea *c*), do mencionado Código, afirmando que a noção de juros aí contida só poderia ser entendida em sentido lato como qualquer rendimento de capital. Depois, considerou que o Decreto-Lei n.º 263/92 «não veio consagrar um novo conceito de juros mas veio explicitar o conceito anterior a fim de evitar a evasão fiscal que se estava a verificar», entendendo então que a nova redacção do artigo 6.º «é meramente interpretativa da redacção inicial». Mencionando o n.º 3 do artigo 6.º, introduzido pelo Decreto-Lei n.º 263/92, o Supremo Tribunal Administrativo concluiu que esse diploma era aplicável ao caso dos autos (artigo 13.º do Código Civil), pelo que os juros decorridos estavam sujeitos a imposto sobre o rendimento das pessoas singulares. Em consequência, negou provimento ao recurso.

Do acórdão do Supremo Tribunal Administrativo resulta assim uma fundamentação alternativa. Por um lado, os juros decorridos, no entendimento do tribunal *a quo*, já se encontravam sujeitos a imposto, nos termos do artigo 6.º, n.º 1, alínea *c*), do Código do IRS (em conjugação com o artigo 1.º do mesmo diploma) na versão anterior ao Decreto-Lei n.º 263/92. Por outro lado, considerou também o Supremo Tribunal Administrativo que este diploma, de natureza meramente interpretativa, veio explicitar a sujeição dos referidos juros a imposto, aplicando-se ao caso dos autos («Também aquela norma foi uma explicitação do direito anterior, pois já assim tinha de ser, tendo em conta o conceito de rendimento acréscimo.» — é a razão fundamental invocada no acórdão recorrido).

O recorrente sustenta, porém, que a interpretação dos preceitos mencionados, na redacção anterior ao diploma de 1992, acolhida pelo Supremo Tribunal Administrativo é inconstitucional, por violação do princípio da tipicidade tributária (artigo 103.º da Constituição). Concomitantemente, afirma também, referindo-se ao Decreto-Lei n.º 263/92, que «a interpretação dada a esta indicada alteração legislativa [...] ofende [...] o princípio constitucional da tipicidade tributária, uma vez que, através deste expediente de incorporar a lei supostamente interpretativa na lei interpretada, faz uma aplicação retroactiva da primeira».

Assim, o objecto do presente recurso de constitucionalidade é constituído pelas seguintes questões (questões de constitucionalidade normativa, na tese pretendida e defendida pelo Banco recorrente):

- Apreciação da conformidade à Constituição da norma constante do artigo 6.º, n.º 1, alínea *c*), do Código sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, na versão anterior a 1992, interpretada no sentido de abranger os juros decorridos;
- Apreciação da conformidade à Constituição da norma constante do diploma de 1992 (a do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 263/92, que aditou o n.º 3 àquele artigo 6.º), interpretada no sentido de ser aplicável a situações verificadas antes da sua entrada em vigor (relativamente a esta questão, não está, portanto, em causa o conteúdo normativo do preceito em si mesmo considerado, enquanto aplicável a situações futuras, mas sim a sua aplicação retroactiva).

Só que delas não se pode tomar conhecimento, não se chegando a entrar na apreciação do seu mérito, pelas razões a seguir adiantadas.

9 — Em primeiro lugar, cabe perguntar se o recorrente, no momento processual próprio, ou seja, aquando da apresentação de alegações perante o tribunal recorrido — o Tribunal Central Administrativo e, depois, o Supremo Tribunal Administrativo, por incompetência daquele —, suscitou, quanto à norma identificada na alínea *a*), uma questão de inconstitucionalidade normativa.

A resposta tem de ser negativa.

Com efeito, da leitura dessa peça processual ressalta à vista que a censura vem dirigida ao acto judicial de julgamento na 1.ª instância porque o entendimento aí seguido ou a via de «interpretação extensiva» acolhida iriam colidir, no essencial, com o «princípio constitucional da tipicidade tributária», não se discutindo a inconstitucionalidade das normas em causa nem mesmo uma inconstitucionalidade do sentido interpretativo com que elas teriam sido aplicadas na respectiva sentença, de 19 de Maio de 1997.

Desde logo, nas conclusões dessas alegações, o que se procurou demonstrar foi a «não sujeição a imposto, como rendimento de aplicação de capitais, dos denominados 'juros decorridos'», havendo apenas a afirmação de que «as posições doutrinárias que sustentam o recurso a uma interpretação extensiva da alínea *c*) do artigo 6.º do Código do IRS» não são de aceitar, «uma vez que as mesmas, no caso em apreço, sempre colidiam com as garantias dos contribuintes decorrentes do princípio constitucional da tipicidade tributária».

No fundo, o que o recorrente faz é atacar «o douto entendimento do Mm.º Juiz *a quo*» e defender, noutra perspectiva, e no essencial, que «é inconcebível que possa ser sustentado, como se colhe da decisão em apreço, que possa existir juro sem utilização do capital», e que «não se achava, à face da legislação vigente à data da ocorrência dos factos que originaram a liquidação ora impugnada, adstrito ao dever de proceder à retenção na fonte dos chamados juros decorridos», o que é um discurso centrado na extensão normativa, qualquer que ela seja, daí advindo a colisão com o princípio da tipicidade tributária.

Tanto assim que no acórdão recorrido não é tratada nenhuma questão de constitucionalidade normativa, antes e só se interpretou a norma questionada do artigo 6.º, n.º 1, alínea *c*), partindo de uma específica noção de rendimento e de juros, no sentido de abranger os juros decorridos (relativos, portanto, a um período anterior ao vencimento dos juros dos títulos transaccionados), para concluir, sem mais, que, estando-se em face de um rendimento, «como reconhece o recorrente, a sentença recorrida está certa nesta parte, pois verificam-se os pressupostos da norma de incidência».

Chegados aqui, e à semelhança da hipótese tratada no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 221/95, publicado no *Diário da República*, 2.ª série, n.º 146, de 27 de Junho de 1995, para cuja fundamentação se remete, é fácil de ver que a recorrente não cumpriu um dos requisitos do recurso de constitucionalidade de que se serviu *in casu*, o da exigência de suscitação da questão de inconstitucionalidade de uma norma jurídica durante o processo [artigo 280.º, n.º 1, alínea *b*), da Constituição, e artigo 70.º, n.º 1, alínea *b*), da Lei n.º 28/82, de 15 de Novembro]. E, também em obediência a esse requisito, não suscitou uma questão de inconstitucionalidade, no plano da interpretação da norma em colisão com a lei fundamental (norma inconstitucional, numa certa interpretação da mesma).

Em jogo, na tese da recorrente, esteve sempre matéria decisória das instâncias e nunca matéria normativa. Por outras palavras: o que

sempre foi questionado pela recorrente foi a violação do «princípio constitucional da tipicidade tributária» enquanto dirigido ao julgador, donde que tal violação, a ter lugar, houvesse de radicar na decisão daquele, e não em norma por ele aplicada.

E já não pode a recorrente tirar proveito algum do texto e das conclusões das suas alegações apresentadas perante este Tribunal Constitucional — e mesmo aí sustentando, em síntese final, que «deve ser declarada a inconstitucionalidade do duto acórdão proferido [...]» —, pois não é esse o momento processual adequado para cumprir o aludido pressuposto processual.

Daí que não se possa conhecer do mérito do presente recurso de constitucionalidade, entrando na questão de fundo, quanto à norma questionada do artigo 6.º, n.º 1, alínea c), por faltar um dos seus pressupostos legais, o da suscitação durante o processo da questão de inconstitucionalidade.

10 — Por sua vez, acrescente-se ainda, no que toca à norma constante do diploma de 1992, interpretada no sentido de ser aplicável a situações verificadas antes da sua entrada em vigor, que não haveria nunca interesse juridicamente relevante na sua apreciação, para a julgar (in)constitucional, pois nenhuma utilidade poderia resultar de tal julgamento, face à posição assumida no acórdão recorrido.

E que nesse acórdão assentou-se que «o intérprete, ao procurar o sentido das várias categorias de rendimento indicadas no artigo 1.º, do CIRS, tem de ter em conta que a lei partiu deste conceito amplo de rendimento» e que, ao tempo do facto tributário, «o intérprete só pode entender a expressão no sentido de juros *lato sensu*, como qualquer rendimento do capital, *independente da forma por que sejam auferidos (n.º 2 do artigo 1.º)*».

E mais: «a nova redacção dada à norma de incidência não veio consagrar um novo conceito de juros, mas veio explicitar o conceito anterior, a fim de evitar a evasão (não ilusão) fiscal que se estava a verificar» («Também aquela norma foi uma explicação do direito anterior, pois já assim tinha de ser, tendo em conta o conceito de rendimento *acrescimo*», e daí que, «ao tempo do facto tributário, *in casu*, se aplicasse o regime que resultou do Decreto-Lei n.º 263/92» — é como de forma clara se conclui no acórdão).

Portanto, ainda que o juízo eventual fosse um juízo de inconstitucionalidade, sempre o tribunal *a quo* manteria o entendimento de que era de aplicar, *in casu*, o *direito anterior* à norma de 1992, com o mesmo regime que resultou desta data, pois «incidia IRS não só sobre os juros vencidos como sobre os 'juros decorridos', na gíria bancária».

11 — Termos em que, *decidindo*, não se toma conhecimento do recurso, em toda a sua extensão.

Custas a cargo do recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 15 unidades de conta.

Lisboa, 12 de Abril de 2000. — *Guilherme da Fonseca* (relator) — *Paulo Mota Pinto* — *Bravo Serra* — *Maria Fernanda Palma* (vencida, nos termos da declaração de voto junta) — *José Manuel Cardoso da Costa*.

Declaração de voto. — I — Conhecimento do objecto do recurso. — 1 — Sendo a primitiva relatora no presente processo, votei vencida quanto à solução de não tomar conhecimento do objecto do recurso a que se chegou.

Com efeito, pareceu-me, no caso, que a colocação em causa da interpretação extensiva da norma *sub judicio*, na medida em que se relaciona com o princípio da tipicidade, implica a suscitação bastante de uma dimensão de constitucionalidade normativa.

Quando a interpretação de uma norma é disciplinada por princípios estritos de interpretação, segundo a Constituição, haverá na realização de uma interpretação constitucionalmente proibida, em princípio, uma violação da vinculação constitucional quanto ao modo de produção do direito do caso que ainda terá de ser objecto de controlo de constitucionalidade normativa, funcionando a regra constitucional quanto às restrições interpretativas (o princípio da legalidade e seu corolário de tipicidade normativa, proibição de analogia e eventualmente de interpretação extensiva) tal como as regras que estabelecem os parâmetros de constitucionalidade orgânica.

Por conseguinte, apresentei um projecto, que não logrou vencimento, que tomava conhecimento do objecto do recurso e que, no essencial, reproduz de seguida.

II — Delimitação do objecto do recurso. — 2 — O recorrente pretendeu submeter à apreciação do Tribunal Constitucional a legalidade das circulares n.ºs 16/89 e 17/90, de 9 de Novembro e de 27 de Maio, respectivamente.

Ora, o recurso da alínea f) do n.º 1 do artigo 70.º da Lei do Tribunal Constitucional cabe de decisões que apliquem normas cuja ilegalidade haja sido suscitada durante o processo com um dos fundamentos das alíneas c), d) e e) do mesmo preceito. A alínea c) refere-se à violação de lei com valor reforçado por norma constante de acto legislativo; a alínea d) menciona a violação do estatuto da região autónoma ou de lei geral da República por norma constante de diploma regional;

a alínea e) respeita, por último, à violação do estatuto de uma região autónoma por norma emanada de um órgão de soberania.

As circulares impugnadas pelo recorrente não consubstanciam actos legislativos (cf. o artigo 112.º, n.º 1, da Constituição) nem são diplomas regionais. Não está em causa, igualmente, a violação do estatuto de uma região autónoma.

Nessa medida, o Tribunal Constitucional não deveria tomar conhecimento do objecto do recurso interposto ao abrigo da alínea f) do n.º 1 do artigo 70.º da Lei do Tribunal Constitucional, uma vez que não se verificam os respectivos pressupostos processuais.

Assim, o presente recurso de constitucionalidade teria apenas por objecto a apreciação da conformidade à Constituição da norma contida no artigo 6.º, n.º 1, alínea c), do Código sobre o Imposto das Pessoas Singulares e da norma contida no artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 263/92, de 24 de Novembro, que realizou interpretação autêntica daquele preceito.

III — A conformidade à Constituição da norma contida no artigo 6.º, n.º 1, alínea c), do Código sobre o Imposto das Pessoas Singulares. — 3 — O artigo 6.º, n.º 1, alínea c), do Código sobre o Imposto das Pessoas Singulares tinha a seguinte redacção:

«Artigo 6.º

Rendimentos da categoria E

Consideram-se rendimentos de capitais:

-
c) Os juros, prémios de amortização ou de reembolso e outras formas de remuneração de títulos da dívida pública, obrigações, títulos de participação, certificados de consignação, certificados de depósito, obrigações de caixa ou outros títulos análogos, emitidos por entidades públicas ou privadas, e os demais instrumentos de aplicação financeira;
.....»

O artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 263/92, de 24 de Novembro, conferiu a esse preceito a seguinte redacção:

«c) Os juros, os prémios de amortização ou de reembolso e as outras formas de remuneração de títulos da dívida pública, obrigações, títulos de participação, certificados de consignação, certificados de depósito, obrigações de caixa ou outros títulos análogos, emitidos por entidades públicas ou privadas, e demais instrumentos de aplicação financeira, designadamente letras, livranças e outros títulos de crédito negociáveis, enquanto utilizados como tais;»

O referido artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 263/92, de 24 de Novembro, aditou ainda um n.º 3 ao artigo 6.º, com o seguinte conteúdo:

«Para efeitos da alínea c) do n.º 1, compreendem-se nos rendimentos de capitais o quantitativo dos juros contáveis desde a data do último vencimento ou da emissão, primeira colocação ou endosso, se ainda não houver ocorrido qualquer vencimento, até à data em que ocorra alguma transmissão dos respectivos títulos, bem como a diferença, pela parte correspondente àqueles períodos, entre o valor de reembolso e o preço de emissão, no caso de títulos cuja remuneração seja constituída, total ou parcialmente, por essa diferença.»

4 — O Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão ora recorrido, considerou que a noção de rendimento subjacente ao artigo 1.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares é uma noção ampla, coincidente com o conceito de rendimento *acrescimo* (no sentido de rendimento realmente auferido, explicitou-se então, citando-se Teixeira Ribeiro). De seguida, referiu-se ao artigo 6.º, n.º 1, alínea c), do mencionado Código, afirmando que a noção de juros aí contida só poderia ser entendida em sentido lato. Depois, considerou que o Decreto-Lei n.º 263/92 «não veio consagrar um novo conceito de juros mas veio explicitar o conceito anterior a fim de evitar a evasão fiscal que se estava a verificar», entendendo então que a nova redacção do artigo 6.º «é meramente interpretativa da redacção inicial». Mencionando o n.º 3 do artigo 6.º, introduzido pelo Decreto-Lei n.º 263/92, o Supremo Tribunal Administrativo concluiu que esse diploma era aplicável ao caso dos autos (artigo 13.º do Código Civil), pelo que os juros decorridos estavam sujeitos a imposto sobre o rendimento das pessoas singulares. Em consequência, negou provimento ao recurso.

Do acórdão do Supremo Tribunal Administrativo resulta assim uma fundamentação alternativa. Por um lado, os juros decorridos, no entendimento do tribunal *a quo*, já se encontravam sujeitos a imposto, nos termos do artigo 6.º, n.º 1, alínea c), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (em conjugação com o artigo 1.º do mesmo diploma), na versão anterior ao Decreto-Lei n.º 263/92. Por outro lado, considerou também o Supremo Tribunal Administrativo que este diploma, de natureza meramente interpretativa, veio explicitar a sujeição dos referidos juros a imposto, aplicando-se ao caso dos autos.

O recorrente sustentou, porém, que a interpretação dos preceitos mencionados, na redacção anterior ao diploma de 1992, acolhida pelo

Supremo Tribunal Administrativo é inconstitucional, por violação do princípio da tipicidade tributária (artigo 103.º da Constituição). Concomitantemente, afirma também, referindo-se ao Decreto-Lei n.º 263/92, que «a interpretação dada a esta indicada alteração legislativa [...] ofende [...] o princípio constitucional da tipicidade tributária, uma vez que, através deste expediente de incorporar a lei supostamente interpretativa na lei interpretada, faz uma aplicação retroactiva da primeira».

Assim, o objecto do presente recurso de constitucionalidade seria constituído pelas seguintes questões de constitucionalidade normativa:

- a) Apreciação da conformidade à Constituição da norma constante do artigo 6.º, n.º 1, alínea c), do Código sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, na versão anterior a 1992, interpretada no sentido de abranger os juros decorridos;
- b) Apreciação da conformidade à Constituição da norma constante do diploma de 1992, interpretada no sentido de ser aplicável a situações verificadas antes da sua entrada em vigor (relativamente a esta questão, não está, portanto, em causa o conteúdo normativo do preceito em si mesmo considerado, enquanto aplicável a situações futuras, mas sim a sua aplicação retroactiva).

5 — Uma outra questão, porém, importaria ainda apreciar preliminarmente.

A entidade recorrida sustenta que o parâmetro do juízo de constitucionalidade a utilizar é a versão da Constituição anterior à revisão de 1997.

Ora, uma vez que o acórdão recorrido foi proferido em 28 de Novembro de 1998, o parâmetro do juízo de constitucionalidade a utilizar será o texto da última revisão constitucional. Com efeito, embora as novas versões da Constituição não possam ser, em princípio, critério do julgamento de constitucionalidade de normas já aplicadas anteriormente, salvaguardando-se, geralmente, o caso julgado quanto à aplicação do direito infraconstitucional, no caso *sub judicio* a decisão recorrida aplicou a norma em crise após a entrada em vigor do novo texto constitucional. O facto de estar em vigor o novo texto constitucional no momento da aplicação da norma implica, obviamente a necessidade de o tribunal que a aplica se subordinar aos princípios e critérios vigentes consagrados no texto constitucional, não devendo aplicar lei inconstitucional (cf. o artigo 204.º; no sentido de que o parâmetro de constitucionalidade após uma revisão constitucional é o texto constitucional vigente ao tempo da aplicação de norma que é questionada, cf. o Acórdão n.º 408/89, em *Acórdãos do Tribunal Constitucional*, 13.º vol., t. II, pp. 1147 e segs.).

6 — O recorrente sustentou, durante o processo, a inconstitucionalidade da interpretação extensiva do artigo 6.º, n.º 1, alínea c), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, por violação do princípio da tipicidade em matéria fiscal.

É controversa, na doutrina, a admissibilidade constitucional da interpretação extensiva em direito fiscal (cf. Pessoa Jorge, *Curso de Direito Fiscal*, Lisboa, 1964, pp. 119 e segs.; Brás Teixeira, *Princípios de Direito Fiscal*, Lisboa, 1965, p. 119; Soares Martinez, *Direito Fiscal*, 7.ª ed., Lisboa, 1993, pp. 131 e segs.; e Cardoso da Costa, *Curso de Direito Fiscal*, 2.ª ed., Coimbra, 1972, pp. 199 e segs.).

No entanto, a apreciação da questão de constitucionalidade suscitada nos autos não implica necessariamente uma tomada de posição nesse debate.

O Supremo Tribunal Administrativo interpretou o preceito legal referido (partindo de uma específica noção de rendimento e de juros) no sentido de abranger os juros decorridos (relativos, portanto, a um período anterior ao vencimento dos juros dos títulos transaccionados). Contudo, o quadro normativo então vigente determinava a sujeição a imposto dos juros apenas no momento do respectivo vencimento. Com efeito, o artigo 8.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, no n.º 1, na redacção do Decreto-Lei n.º 360/91, de 28 de Setembro, estabelece que «os rendimentos referidos no artigo 6.º ficam sujeitos a tributação desde o momento em que se vencem, se presume o vencimento, são colocados à disposição do seu titular ou desde a data do apuramento do respectivo quantitativo, conforme os casos», estatuindo de seguida o n.º 1 da alínea a) do n.º 3 que, «para efeitos do disposto no n.º 1, atender-se-á ao vencimento, para os vencimentos referidos [...] na alínea c), com excepção dos certificados de consignação» (ao n.º 3 deste artigo 8.º foi aditado, pelo Decreto-Lei n.º 263/92, de 24 de Novembro, uma nova alínea, referente precisamente ao n.º 3 do artigo 6.º).

Assim, a interpretação do artigo 6.º tinha, de acordo com as regras da hermenêutica jurídica, de ponderar o disposto no artigo 8.º, impondo-se, conseqüentemente, um sentido normativo compatível com o regime definidor do momento em que nasce a obrigação tributária. Porém, o resultado interpretativo alcançado pelo Supremo Tribunal Administrativo, independentemente de poder ser reconduzido a uma interpretação extensiva, contraria expressamente um limite imposto em concreto pelo elemento sistemático, pois o tribunal, ao fixar a

abrangência da previsão da norma de incidência (sujeitando a imposto determinada realidade), não ponderou as normas referentes ao momento em que o imposto é devido na categoria de situações em que se insere o caso sob decisão.

Nessa medida, a questão a apreciar no presente recurso consistiria em saber se tal dimensão normativa do preceito impugnado é compatível com o princípio da tipicidade tributária.

O n.º 2 do artigo 103.º da Constituição estabelece que os «impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes». Do preceito constitucional decorrem comandos que têm por destinatário o legislador (só a lei formal pode criar impostos; a lei fiscal tem de ser precisa). Porém, o princípio da tipicidade impõe também limites à actividade do intérprete. Impõe, nomeadamente, o respeito pelos limites expressos constantes das normas vigentes. Não será constitucionalmente aceitável, assim, um resultado interpretativo que, ao arrepio dos elementos da interpretação, frontalmente contrarie o quadro legal delimitador das situações sujeitas a imposto, tributando uma realidade que se encontra claramente fora da zona de abrangência da norma de incidência.

O caso dos autos consubstancia uma dessas situações.

Na verdade, o Supremo Tribunal Administrativo interpretou o preceito impugnado num sentido incompatível com os próprios critérios interpretativos, dado que estes, pela sua letra, mas sobretudo pelo seu espírito, levariam ao resultado inverso. Determinando expressamente o regime legal em vigor que o imposto só seria devido no momento do vencimento dos juros, a norma de incidência não poderia ser interpretada no sentido de possibilitar o surgimento da obrigação de imposto pelos juros decorridos — num momento, portanto, anterior ao vencimento dos juros dos títulos. A dimensão normativa assim apurada, porque contrariada directamente pelos limites literais do regime legal aplicável, viola, pois, o princípio da tipicidade tributária.

Alcançada esta conclusão, importaria apreciar a conformidade à Constituição da norma contida no artigo 6.º, n.º 1, alínea c), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, na redacção do Decreto-Lei n.º 263/92, de 24 de Novembro.

7 — O Tribunal recorrido qualificou o Decreto-Lei n.º 263/92 como interpretativo do direito anterior. Trata-se de uma questão controversa. Porém, apreciar-se-á a conformidade à Constituição da norma, aceitando-se a qualificação sustentada, que, como adiante se demonstrará, não influenciará o juízo que se irá formular.

Importaria também clarificar previamente que o problema a decidir respeita à aplicação retroactiva da norma questionada na redacção de 1992 e não à sua conformidade constitucional enquanto aplicável a situações futuras.

Sendo o texto decorrente da 4.ª revisão constitucional o parâmetro pelo qual se há-de aferir a constitucionalidade da norma *sub judicio*, verificar-se-á, efectivamente, uma violação da proibição de retroactividade em matéria fiscal?

Contra uma resposta afirmativa, poderia sustentar-se (como considerou o tribunal *a quo*) que a norma que agora se julga não é retroactiva por ser meramente interpretativa de lei anteriormente vigente, explicitando apenas o sentido daquela e integrando-se conseqüentemente no seu texto. Todavia, poderá opor-se a este argumento que, sendo a lei interpretativa vinculativa de uma determinada interpretação e excludente de outras possíveis e já realizadas pelos tribunais, ela se tornará o critério jurídico decisivo da consagração da interpretação propugnada pela lei interpretativa, implicando, necessariamente, uma aplicação retroactiva da lei (sobre a questão da retroactividade das leis interpretativas, cf. Oliveira Ascensão, *O Direito: Introdução e Teoria Geral*, 10.ª ed., 1997, pp. 562 e segs., e, Baptista Machado, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, 1989, p. 245 e segs.).

Nos Acórdãos n.ºs 275/98, de 9 de Março, e 540/98, de 22 de Setembro (*Diário da República*, 2.ª série, de 24 de Novembro de 1998, e inédito, respectivamente), o Tribunal Constitucional, apreciando a conformidade à Constituição do n.º 7 do artigo 28.º, da Lei n.º 10-B/96, de 23 de Março, não chegou a discutir se a retroactividade da lei interpretativa está proibida pelo novo texto constitucional, por não ser esse texto o parâmetro de constitucionalidade no caso concreto. Admitiu, porém, implicitamente, algum espaço de discussão para a constitucionalidade da retroactividade das leis interpretativas em face da proibição constitucional da retroactividade em matéria fiscal. Por outras palavras, o Tribunal Constitucional admitiu, implicitamente, como questão pertinente, a questão de saber se a proibição de retroactividade em matéria fiscal abrangia as leis interpretativas que vinculassem retroactivamente, embora não se pronunciasse sobre ela, por ser irrelevante nos casos então julgados.

8 — Deste modo, a questão que a jurisprudência anterior do Tribunal Constitucional sugere é a de saber se a proibição constitucional de retroactividade em matéria fiscal se refere apenas a uma retroactividade material, lesiva da confiança, e não admitir, ainda, uma retroactividade que não viole em concreto os direitos ou expectativas constitucionalmente relevantes dos destinatários das normas.

De todo este enquadramento da questão de constitucionalidade, relativa à proibição de retroactividade em matéria fiscal, em confronto com as leis interpretativas, resulta, desde logo, que qualquer controvérsia doutrinária sobre a natureza verdadeira ou apenas aparentemente retroactiva das leis interpretativas não protagoniza a questão de constitucionalidade que aqui se formula.

Com efeito, o cerne da questão de constitucionalidade aqui suscitada consiste, antes, no saber se as leis interpretativas que vinculem retroactivamente o intérprete contêm com a proibição de retroactividade decretada pela Constituição.

Ora, os fundamentos de proibição da retroactividade respeitam à segurança dos cidadãos. Assim, tal segurança é afectada perante alterações legislativas que, no momento da prática ou ocorrência dos factos que os envolvem, nem poderiam ser previstas nem tinham de o ser. Mas tal segurança também é afectada onde o seja a vinculação do Estado ao direito que criou, através da alteração de situações já instituídas ou resolvidas anteriormente.

Desta sorte, se é verdade que as leis autenticamente interpretativas não abalam as expectativas anteriores dos destinatários no caso de a interpretação tornada vinculativa já ser conhecida e ter sido aplicada (cf., sobre essa natureza das leis autenticamente interpretativas, Baptista Machado, *ob. cit.* p. 247), é certo que, mesmo nesses casos, a vinculação interpretativa que tais leis comportam, ao tornar-se critério jurídico exclusivo da aplicação do texto anterior da lei, modifica a relação do Estado, emitente de normas, com os seus destinatários. A exclusão, pela lei interpretativa, de outras interpretações propagadas e já aplicadas noutros casos leva a que o Estado possa, *a posteriori*, impedir que o direito que criou funcione através da sua lógica intrínseca comunicável aos destinatários das normas, permitindo que interfira na interpretação jurídica um poder imperativo imediato que altera o quadro dos elementos relevantes da interpretação jurídica.

Nesta medida, poder-se-á entender que a lei interpretativa, ainda que autêntica, ao pretender vigorar para o período anterior à sua emissão, nos termos do artigo 13.º do Código Civil, altera o contexto de autovinculação dos órgãos de aplicação do direito ao direito e, conseqüentemente, afecta a segurança dos destinatários das normas, protegida por uma proibição (constitucional) de retroactividade. Haverá, conseqüentemente, nesta última situação, uma garantia de segurança mais forte inerente à proibição de retroactividade. Tal garantia verificar-se-á, como é natural, e por maioria de razão, se se tratar de uma norma inovadora (não verdadeiramente interpretativa).

Ora, a proibição constitucional explícita de retroactividade em matéria fiscal não pode ser interpretada de modo que exclua o sentido forte anteriormente referido de protecção da segurança, ou seja, não pode ser entendida restritivamente, em termos semelhantes à jurisprudência anterior deste Tribunal, como se não tivesse sido alterado o texto constitucional e apenas resultasse dos princípios gerais. Na expressa proibição de retroactividade não pode deixar de estar insita uma garantia forte de objectividade e autovinculação do Estado ao direito.

9 — Deste modo, no caso *sub judicio* (em que se afigura controverso que esteja em causa verdadeiramente uma norma interpretativa, mas mesmo admitindo que o esteja), ter-se-ia de concluir pela violação da proibição da retroactividade em matéria fiscal (artigo 103.º, n.º 3, da Constituição) pela norma contida no artigo 6.º, n.º 1, alínea c), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, na redacção do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 263/92, de 24 de Novembro, enquanto aplicável a situações ocorridas em momento anterior à sua entrada em vigor. — *Maria Fernanda Palma*.

Acórdão n.º 245/2000/T. Const. — Processo n.º 438/99. — I — 1 — Não se conformando com a coima de 4 427 361\$, que lhe foi imposta por despacho de 22 de Julho de 1997 proferido pelo director distrital de finanças de Évora e tocante a uma infracção ao disposto nas disposições conjugadas do artigo 29.º do Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras e dos artigos 26.º e 40.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, recorreu a Herdade Flor da Rosa, L.^{da}, para o Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Évora, tendo o respectivo juiz, por sentença de 8 de Maio de 1998, julgado improcedente o recurso.

Do assim decidido recorreu a Herdade Flor da Rosa, L.^{da}, para o Tribunal Central Administrativo, tendo, na alegação que produziu, dito, no que ora releva:

«[...]»

28.º A disciplina criada em matéria de crimes fiscais, sob pena de violação dos princípios constitucionais da justiça e da igualdade, tem de ser aplicada ao regime das contra-ordenações, aliás;

29.º Não faria sentido que o legislador tivesse pretendido uma reconciliação fiscal com os contribuintes, de modo que achou conveniente para a administração fiscal e para a economia nacional, e os viesse depois sancionar em termos contra-ordenacionais quando aceitou que a adesão ao plano de regularização extraordinário representava um

modo de pôr termo a uma situação que se tinha instalado e que era preciso reparar, para bem dos contribuintes e da economia. [...]

32.º O único sentido da suspensão dos processos de contra-ordenação prende-se com a eventualidade de incumprimento por parte dos contribuintes aderentes ao plano, mas é destituído de sentido que prossigam, sejam aplicadas coimas e muito menos que sejam executadas, relativamente aos contribuintes aderentes cumpridores.

33.º Com a saída do Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto, a recorrente aderiu de imediato ao plano de regularização nele previsto.

34.º O seu pedido de adesão foi deferido e a recorrente pagou a totalidade do imposto em dívida.

35.º Ficou convicta de que com a adesão ao plano de regularização das dívidas fiscais não ia ser sujeita a qualquer processo de contra-ordenação e organizou a sua estrutura de custos de acordo com essa convicção.

36.º Foi o Governo que reconheceu que a situação tributária, atentas as vicissitudes conjunturais, impunha uma intervenção extraordinária e rigorosa, como se depreende do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto.

37.º Determinou a suspensão dos processos de execução em curso, a suspensão dos processos de averiguações enquanto se mantivesse a situação de cumprimento e a extinção da responsabilidade criminal com o integral pagamento.

38.º Resulta injusto e desigual e viola o princípio da boa fé a aplicação de coimas aos contribuintes aderentes ao plano quando foi afastada a responsabilidade criminal.

39.º A disciplina criada em matéria de crimes fiscais, sob pena de violação dos princípios da justiça e da igualdade, e dos restantes consagrados no n.º 2 do artigo 266.º da Constituição da República, deve ser aplicada ao regime das contra-ordenações.

40.º A infracção foi reparada nos termos em que a Administração veio a determinar; não houve prejuízo para a Fazenda Nacional.

Conclusões:

- Não ficou provado qualquer facto que permita qualificar a conduta da recorrente como negligente;
- Conseqüentemente, à infracção corresponde o crime previsto e punido pelo artigo 24.º do RJIFNA;
- Cuja responsabilidade criminal se encontra extinta pelo artigo 3.º da Lei n.º 51-A/96;
- A extinção de responsabilidade criminal estende-se, por maioria de razão, à responsabilidade contra-ordenacional, sob pena de violação dos princípios consagrados no n.º 2 do artigo 266.º da CRP, nomeadamente os da justiça e da igualdade.

[...]

2 — Por Acórdão de 27 de Abril de 1999, o Tribunal Central Administrativo negou provimento ao recurso, ali se tendo escrito, a dado passo, que «o regime da Lei n.º 51-A/96, de 12 de Setembro, no que toca à extinção da responsabilidade criminal, nos termos do artigo 3.º, não abrange as contra-ordenações fiscais, da mesma forma que as não abrange o regime consignado no artigo 26.º do RJIFNA, o que tem a ver com a circunstância de os interesses públicos em jogo, no caso das condutas ilícitas serem criminosas, e com as vantagens decorrentes da respectiva regularização, nos termos consignados quer na aludida Lei n.º 51-A/96, quer no mencionado artigo 26.º serem diferentes, quer do ponto de vista qualitativo, quer quantitativo, dos próprios das contra-ordenações».

E deste acórdão que, pela Herdade Flor da Rosa, L.^{da}, vem interposto recurso para o Tribunal Constitucional, fundado na alínea b) do n.º 1 do artigo 70.º da Lei n.º 28/82, de 15 de Novembro, e pretendendo, por seu intermédio, a apreciação da inconstitucionalidade da norma «constante do artigo 3.º da Lei n.º 51-A/96, de 9 de Dezembro, na interpretação acolhida no duto acórdão recorrido no sentido de que o pagamento integral dos impostos e acréscimos legais é susceptível de extinguir apenas a responsabilidade criminal por uma certa infracção de natureza dolosa, mas já não é susceptível de extinguir a responsabilidade contra-ordenacional por uma infracção à mesma norma, sendo determinante o juízo feito pela administração fiscal de que existe apenas negligência e não dolo».

3 — Determinada a feitura de alegações, concluiu a recorrente a por si formulada do seguinte modo:

«a) A infracção ao disposto no artigo 26.º do Código do IVA, quando por período superior a 90 dias, pode constituir crime fiscal previsto e punido pelo artigo 24.º do RJIFNA, ou contra-ordenação fiscal prevista e punida pelo artigo 29.º do mesmo diploma, consoante tenha havido dolo ou não dolo (ou, se preferirem, apropriação).

b) O duto acórdão recorrido faz uma interpretação literal do artigo 3.º da Lei n.º 51-A/96, de 9 de Dezembro, segundo a qual a extinção da responsabilidade criminal, decorrente do pagamento dos impostos e acréscimos legais, nele prevista, não abrange a responsabilidade contra-ordenacional pela mesma violação da mesma norma.