

Comentário ao Acórdão n.º 171/2017 - sentido e alcance da proibição constitucional de retroatividade fiscal

Commentary on Ruling no. 171/2017 - meaning and scope of the constitutional prohibition of retroactivity in tax law

Sara Azevedo

Vol. 10 No. 2
novembro 2023
e-publica.pt

ISSN 2183-184x

Com o apoio de:

fct Fundação
para a Ciência
e a Tecnologia

**COMENTÁRIO AO ACÓRDÃO N.º 171/2017 - SENTIDO E ALCANCE
DA PROIBIÇÃO CONSTITUCIONAL DE RETROATIVIDADE FISCAL**
COMMENTARY ON RULING NO. 171/2017 - MEANING AND SCOPE OF
THE CONSTITUTIONAL PROHIBITION OF RETROACTIVITY IN TAX
LAW

SARA AZEVEDO¹

Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa
Lisbon Public Law Research Centre
Alameda da Universidade
1649-014 Lisboa, Portugal
saraazevedo@fd.ulisboa.pt

Resumo: O presente texto incide sobre o Acórdão n.º 171/2017, do Tribunal Constitucional português, no qual se discutiu a inconstitucionalidade de uma norma fiscal retroativa. Este Acórdão acompanha a jurisprudência anterior sobre o tema quer quanto ao sentido da decisão – de inconstitucionalidade –, quer quanto ao parâmetro constitucional em que assenta – a proibição de retroatividade fiscal prevista no n.º 3 do artigo 103.º. No entanto, o Acórdão n.º 171/2017 afasta-se totalmente das decisões anteriores em algumas das premissas que o sustentam. Estas premissas serão objeto de uma análise crítica, confrontando-se esta decisão com a jurisprudência anterior sobre o tema e apurando o seu impacto nas decisões subsequentes.

Palavras-chave: proibição de retroatividade fiscal; retroatividade autêntica e inautêntica; interpretação constitucional; princípio; regra.

Abstract: This text focuses on Ruling 171/2017 of the Portuguese Constitutional Court, which discusses the unconstitutionality of a retroactive tax provision. This ruling follows previous case law on this issue, both in terms of the outcome – unconstitutionality – and the constitutional parameter on which it is based – the prohibition of tax retroactivity in Article 103(3). However, Ruling 171/2017 departs completely from previous rulings in some underlying premises. These premises will be critically analyzed, comparing this ruling with previous case law on this issue and determining its impact on subsequent rulings.

Keywords: prohibition of retroactivity in tax law; genuine and non-genuine retroactivity; constitutional interpretation; principle; rule.

¹ Assistente Convidada da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.
Investigadora Integrada do Lisbon Public Law Research Centre.

1. Introdução

O tema da retroatividade no domínio fiscal não é estranho à justiça constitucional, existindo vasta jurisprudência sobre a proibição de retroatividade prevista no n.º 3 do artigo 103.º da Constituição, no qual se estatui que “[n]inguém 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”².

Porém, esta disposição tem suscitado várias interrogações – desde a densificação da noção de *retroatividade* na mesma prevista, passando pela definição do seu âmbito de aplicação, até à discussão sobre se deve ser qualificada como regra ou princípio (e as consequências decorrentes de tal opção)³.

São estes alguns dos temas abordados pelo Acórdão n.º 171/2017, do Tribunal Constitucional (doravante, “TC” ou “Tribunal”). Neste aresto estava em causa a inconstitucionalidade da norma prevista no n.º 1 do artigo 5.º da Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro (doravante, “Lei 64/2008”), no segmento que faz retroagir a 1 de janeiro de 2008 a alteração à alínea a) do n.º 3 do artigo 81.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (doravante, “CIRC”), por violação do n.º 3 do artigo 103.º da Constituição. Esta alteração, consagrada no artigo 1.º-A do aludido diploma, agravou a taxa de tributação autónoma aplicável aos encargos dedutíveis relativos (i) a despesas de representação e (ii) a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletas (cfr. pontos 1 a 8 do Acórdão).

A inconstitucionalidade da mencionada norma já fora apreciada pelo TC noutras ocasiões, destacando-se os Acórdãos n.ºs 617/2012 e 85/2013, nos quais o TC a julgou inconstitucional precisamente com fundamento na violação do n.º 3 do artigo 103.º da Constituição⁴.

Na verdade, o Acórdão n.º 171/2017 nada tem de inovador, relativamente à referida jurisprudência, quer quanto ao sentido da decisão, quer quanto ao parâmetro constitucional em que assenta. Assim, a norma constante no n.º 1 do artigo 5.º da Lei 64/2008 foi novamente julgada inconstitucional, com o mesmo fundamento. Contudo, embora idêntico na conclusão, o Acórdão n.º 171/2017 afasta-se totalmente das decisões anteriores em algumas das premissas que o sustentam (cfr. ponto 11 do Acórdão). Esta nuance justifica

² Para além dos acórdãos citados ao longo do texto, a título meramente ilustrativo, cfr. Acórdãos n.ºs 128/09, 399/2010, 18/2011, 310/2012, 355/2013 e 575/2014. Todavia, a jurisprudência relativa à retroatividade fiscal é anterior à introdução, na revisão de 1997, do n.º 3 do artigo 103.º. Cfr. exemplificativamente, Acórdãos n.ºs 11/83, 66/84 e 67/91, todos disponíveis em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/home.html>. Comentando especificamente o Acórdão n.º 11/83, no qual foi rejeitada a possibilidade de se extrair uma proibição geral de leis fiscais retroativas dos princípios do Estado de Direito e que inclui uma importante declaração de voto do Juiz Conselheiro Vital Moreira, cfr. Miranda (1998: 394-396).

³ Sobre o tema, cfr., entre outros, Martins Reis (2020: 112 ss.).

⁴ Cfr. Disponíveis em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/home.html>. Note-se que estas duas decisões são parcialmente transcritas no Acórdão sob análise (cfr. pontos 9 e 10 do Acórdão).

plenamente a sua análise, confrontando-o com a jurisprudência anterior e apurando o seu impacto nas decisões subsequentes.⁵

2. A jurisprudência anterior sobre o tema

O TC, na jurisprudência anterior ao Acórdão n.º 171/2017⁶, fundava a inconstitucionalidade da norma prevista no n.º 1 do artigo 5.º da Lei 64/2008 nas seguintes premissas (cfr. pontos 9 e 10 do Acórdão):

- (i) a norma prevista no n.º 3 do artigo 103.º da Constituição não configura uma “*simple refração do princípio geral da proteção da confiança dos cidadãos (...), mas antes uma regra absoluta de definição do âmbito de validade temporal das leis criadoras ou agravadoras de impostos, prevendo, assim, a existência de um perigo abstrato de grave violação daquela confiança*” (realce nosso)⁷;
- (ii) esta “*regra absoluta*” aplica-se unicamente à retroatividade autêntica, entendida como a aplicação de uma norma a factos que ocorreram integralmente antes da sua entrada em vigor;
- (iii) esta “*regra absoluta*” não abrange os casos de retroatividade inautêntica – *i.e.*, a aplicação de uma norma a factos em formação no momento da sua entrada em vigor –, que apenas poderão merecer censura constitucional quando afrontem o princípio da proteção da confiança⁸;

⁵ O âmbito do presente comentário está delimitado pelos temas abordados no Acórdão n.º 171/2017. Assim, não se pretende desenvolver outras questões suscitadas pela proibição de retroatividade fiscal, algumas pertinentes apenas no domínio do direito fiscal. Sobre o tema, cfr. Dourado, 2022: 181 ss.

⁶ Como visto, estão em causa, entre outros, os Acórdãos n.ºs 617/2012 e 85/2013, disponíveis em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/home.html>. Posicionando-se no sentido da natureza *absoluta* da proibição, cfr. Gomes Canotilho, Moreira (2007: 1092-1093).

⁷ Repare-se que, até ao Acórdão n.º 171/2017, o TC empregava os termos *princípio e regra* com alguma fluidez. A proibição de retroatividade tanto era descrita como uma “*regra absoluta*”, como se aludia a um “*princípio da proibição da retroatividade fiscal*”.

⁸ De acordo com o Acórdão n.º 617/2012, a proibição de retroatividade, no domínio da lei fiscal, exclui do seu âmbito de aplicação “*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*” (realce nosso). Esta explicação não é inteiramente clara, por equiparar duas situações totalmente distintas: (i) a aplicação de uma norma a efeitos duradouros decorrentes de factos passados e (ii) a aplicação de uma norma a factos que se iniciaram no passado, mas que ainda estão em formação no presente (e que, por isso, não podem ser qualificados como *factos passados*). O primeiro grupo de casos corresponde às situações em que uma nova norma regula uma situação jurídica (e.g., o direito de propriedade) constituída no passado, mas que se mantém no presente. Diferentemente, no segundo grupo de casos a norma nova regula um facto que ainda está em formação, por ser de formação sucessiva (*i.e.*, factos tributados pelo IRS). Este aspeto é clarificado no Acórdão n.º 171/2017 (cfr. ponto 10). A propósito do segundo grupo de casos, no Acórdão n.º 617/2012 o TC utiliza as noções de *retrospectividade e*

- (iv) os impostos podem assumir natureza *periódica* ou de *obrigação única*: os primeiros constituem-se através de factos tributários de formação contínua (e.g., IRS); os segundos constituem-se através de factos de formação instantânea (e.g., IVA);
- (v) o caráter instantâneo dos factos tributados pelos impostos de obrigação única não é compaginável com a retroatividade inautêntica; este tipo de impostos funciona numa lógica binomial: ou a norma se aplica a factos instantâneos anteriores à sua entrada em vigor, existindo retroatividade autêntica, ou a norma se aplica apenas a factos instantâneos posteriores à sua entrada em vigor, não existindo qualquer retroatividade;
- (vi) pelo contrário, os impostos periódicos admitem ambos os tipos de retroatividade, a autêntica e a inautêntica.

Partindo do referido enquadramento teórico, o TC concluiu que (cfr. pontos 9 e 10 do Acórdão):⁹:

- (i) estava em causa um imposto de obrigação única, assente em factos instantâneos;¹⁰;
- (ii) a alteração efetuada pela Lei 64/2008 assume natureza retroativa, porquanto se aplica a factos instantâneos ocorridos entre 1 de janeiro de 2008 e a data da sua entrada em vigor;
- (iii) por se tratar de um imposto de obrigação única, a retroatividade é necessariamente autêntica;
- (iv) a retroatividade autêntica verificada *in casu* encontra-se constitucionalmente proibida pelo n.º 3 do artigo 103.º da Constituição.

3. O Acórdão n.º 171/2017: a posição que fez vencimento

Como referido, no Acórdão objeto de comentário, o TC afasta-se da jurisprudência seguida até então em dois aspetos centrais: (i) por um lado, rejeita a qualificação da proibição de retroatividade fiscal como uma “*regra absoluta*”; (ii) por outro lado, discorda da exclusão da retroatividade

de *retroatividade imprópria*, sendo estas substituídas, já no Acórdão n.º 171/2017, pela noção de *retroatividade inautêntica* (cfr. pontos 11-16). Utilizando estes conceitos como sinónimos, cfr. Gomes Canotilho (2003: 259 ss.); Dourado, Marques (2018: 215). Diferenciando as noções de retrospectividade e retroatividade, cfr. Martins Reis, 2020: 128-129.

⁹ Concordando com este entendimento, cfr. Dourado, Marques (2018: 222-223). Também neste sentido, focando-se especialmente na posição, contrária à exposta, desenvolvida no Acórdão n.º 18/2011, cfr. Rosado Pereira (2011a: 219-221) e (2011b: 268-273).

¹⁰ Em concreto, de acordo com o TC, “[n]este 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” (cfr. ponto 9 do Acórdão).

inautêntica do âmbito de aplicação da proibição de retroatividade fiscal (cfr. ponto 11 do Acórdão). Esta inflexão jurisprudencial não é, contudo, unânime, existindo quatro declarações de voto que se distanciam (parcial ou totalmente) da posição majoritária¹¹.

No novo entendimento do TC, a norma prevista no n.º 3 do artigo 103.º da Constituição deve ser qualificada como um *princípio* e não como uma *regra*. Esta conclusão assenta na ideia de que os princípios assumem um caráter *prima facie*, ao passo que as regras apresentam um caráter definitivo ou absoluto. Concretizando, de acordo com esta visão, a aplicação dos princípios é “*valorativa*”, por implicar um juízo de ponderação. O princípio constitui uma razão *prima facie* para a decisão, devendo ser confrontado com outros princípios aplicáveis ao caso. Pelo contrário, as regras têm uma aplicação “*mecânica*”, numa lógica de “*tudo ou nada*”. Verificados os seus pressupostos de aplicação, a regra dispõe sobre o caso em termos definitivos, apenas se justificando a sua não aplicação em circunstâncias excecionais, com recurso à redução teleológica (cfr. ponto 12 do Acórdão).

Mais importante do que a tese adotada pelo TC para a distinção entre regras e princípios (ainda que a mesma seja discutível, como se verá de seguida), é a forma como o Tribunal encara a tarefa de qualificação de uma norma como um princípio ou uma regra. Em concreto, o TC começa por esclarecer que “*a distinção entre regras e princípios é de natureza lógica – diz respeito às propriedades de duas espécies do género norma –, pelo que nada adianta quanto à questão de saber se a norma contida em certo(s) preceito(s) é de uma ou da outra espécie. Essa é uma questão de interpretação*” (cfr. ponto 13 do Acórdão). Na visão do Tribunal, esta tarefa interpretativa decompõe-se nos seguintes passos:

- (i) em primeiro lugar, importa aferir se existe alguma razão de ordem lógica ou literal para a qualificação num ou noutro sentido;
- (ii) caso inexista qualquer indício desse tipo, cabe ao intérprete constitucional “*ponderar as principais virtudes de cada um desses tipos normativos, e ponderá-las segundo os métodos próprios da interpretação constitucional, forjados para o contexto singularíssimo de uma lei (...) diferente das leis ordinárias em função da sua natureza de lei fundamental, superior, rígida, duradoura, aberta e irradiante*” (cfr. ponto 13 do Acórdão).

Partindo deste conjunto de pressupostos, o TC conclui que “*não se vislumbram quaisquer obstáculos, literais ou lógicos, à caracterização da proibição da retroatividade em matéria fiscal como regra ou princípio*” (cfr. ponto 13 do Acórdão). Por isso, e já no âmbito do segundo passo, o Tribunal esclarece que estes “*tipos normativos*” apresentam diferentes “*virtudes*”, cuja valia oscila casuisticamente. Em concreto, afirma-se que “[a]s regras têm essencialmente as virtudes da legitimidade política e da segurança jurídica das soluções”. Por outro lado, os princípios são proporcionais e equitativos e, nessa medida, “*aplicam-se apenas nos casos em que os valores ou finalidades que neles se traduzem o justificam*”. Por esse motivo, “*têm a*

¹¹ O Acórdão contou com as declarações de voto dos Juizes Conselheiros Maria José Rangel de Mesquita, Joana Fernandes Costa, Maria Clara Sottomayor e João Pedro Caupers.

força jurídica exatamente proporcional ao seu peso axiológico”, ao passo que as regras “*promovem de forma inevitavelmente excessiva os valores ou fins que lhes subjazem*” (cfr. ponto 13 do Acórdão).

Feito este introito, o TC explora duas linhas argumentativas: primeiro, expõe as fragilidades da qualificação da proibição de retroatividade fiscal como uma regra, defendida pela anterior jurisprudência; de seguida, evidencia as vantagens da sua qualificação como um princípio.

Assim, num primeiro plano, o TC procura refutar três ideias essenciais (cfr. pontos 14 e 15 do Acórdão)¹²:

- (i) o entendimento de que o legislador, com a revisão de 1997, ao introduzir a proibição de retroatividade fiscal, pretendeu consagrar uma regra tendencialmente absoluta neste domínio para contrariar uma prática mais ou menos generalizada de aprovação de legislação fiscal retroativa.¹³;
- (ii) a tese de que a proibição da retroatividade fiscal através de uma regra reforça a segurança jurídica;
- (iii) a aproximação ao problema da retroatividade fiscal a partir do domínio penal.¹⁴.

No atual entendimento do Tribunal, “*a mera consagração de uma proibição de princípio da retroatividade fiscal — quer dizer: a mera explicitação de que o princípio da proteção da confiança implica a censura prima facie de encargos fiscais retroativos — assegura plenamente o desiderato de contrariar essa tendência jurisprudencial*” (cfr. ponto 14 do Acórdão).

Por outro lado, refuta-se a ideia de que a consagração de uma regra neste domínio reforce a segurança jurídica. Em primeiro lugar, o Tribunal conclui que uma regra de proibição de retroatividade fiscal protegeria de forma excessiva o valor da segurança jurídica, impedindo a retroatividade até mesmo nas situações em que, tudo ponderado, a mesma se justificaria, o que consubstancia uma desnecessária “*vinculação definitiva das maiorias futuras*” (cfr. ponto 15 do Acórdão). Em segundo lugar, essa suposta proteção acrescida sempre seria mitigada pelo âmbito de aplicação da proibição de retroatividade – que, de acordo com a jurisprudência anterior do TC, se encontrava limitado aos casos de retroatividade autêntica.¹⁵ Esta

¹² As teses expostas foram sistematicamente defendidas pelo TC até ao Acórdão n.º 171/2017, pese embora já existissem vozes dissonantes na doutrina. Cfr., a título de exemplo, Dourado, Marques (2018: 214-215).

¹³ Fazendo uma resenha história sobre o tratamento constitucional e legal da matéria da retroatividade fiscal, cfr. Vasconcelos Fernandes (2021: 581 ss.); Martins Reis (2020: 84 ss.).

¹⁴ É curioso constatar que, não obstante as considerações tecidas no Acórdão n.º 171/2017 a respeito da jurisprudência anterior, a doutrina tendia a considerar que a restrição inerente aos impostos não poderia equiparar-se à das sanções penais. Cfr. Barbosa de Melo, Cardoso da Costa, Vieira de Andrade (1981: 125).

¹⁵ Este argumento parece ter sustento empírico, dada a registada tendência do TC para censurar casos de retroatividade inautêntica com fundamento na violação do princípio da proteção da confiança. Com esta análise, cfr. Dourado, Marques (2018: 218 ss.). Também neste sentido, ainda que em comentário ao Acórdão n.º 399/2010, Martins Reis (2020: 113-114).

restrição fragiliza a proteção concedida pela norma, por duas ordens de razão (cfr. pontos 15 e 16 do Acórdão):

- (i) pela dificuldade em distinguir entre *retroatividade autêntica* e *retroatividade inautêntica*, característica que favorece a manipulação destes conceitos pelo legislador;
- (ii) pela circunstância de a proteção da confiança poder ser colocada em causa, com particular intensidade, em qualquer um dos casos de retroatividade.¹⁶

É também com base nestas considerações que o Tribunal altera a sua posição a respeito do âmbito de aplicação da norma, defendendo que a proibição de retroatividade prevista no n.º 3 do artigo 103.º da Constituição não deve cingir-se aos casos de retroatividade autêntica, devendo antes aplicar-se, indiscriminadamente, a todos os cenários de retroatividade.

Por último, o TC analisa as proibições de retroatividade nos domínios fiscal e criminal, clarificando por que motivo a primeira é um princípio e a segunda uma regra. No entendimento do Tribunal, a diferente interpretação a que os dois enunciados estão votados assenta na distinta *função* que cada proibição de retroatividade desempenha. Neste sentido, a lei penal opera, a título primário, como dissuasor de comportamentos desvaliosos, pelo que há uma “razão lógica” para a perceber a proibição de retroatividade como *definitiva* ou *absoluta*. O mesmo não se passa com a lei fiscal, que tem como finalidade nuclear a distribuição equitativa dos encargos financeiros da vida coletiva (cfr. ponto 15 do Acórdão).

Numa segunda linha argumentativa, o TC enfatiza as vantagens em qualificar a norma prevista no n.º 3 do artigo 103.º como um princípio. Tal viabilizaria a aprovação de normas fiscais retroativas quando as mesmas não ofendessem o princípio da proteção da confiança.¹⁷ e permitiria a graduação do sacrifício inerente, bem como a sua ponderação com valores colidentes (cfr. ponto 16 do Acórdão).

Da qualificação da norma prevista no n.º 3 do artigo 103.º da Constituição como um princípio resultam, na visão do TC, duas consequências (cfr. ponto 16 do Acórdão):

- (i) a impossibilidade de se alcançar, com a mera aplicação da referida proibição, um juízo definitivo a respeito da violação de um parâmetro constitucional, dado constituir uma mera razão *prima facie* para censurar normas fiscais retroativas;
- (ii) a necessidade de se recorrer ao princípio da proteção da confiança e, através do mesmo, aferir se existe uma lesão excessiva da confiança dos destinatários da norma retroativa; neste juízo

¹⁶ Veja-se o caso de um aumento do imposto sobre o rendimento no último dia do ano fiscal.

¹⁷ Por exemplo, quando visem “*debelar ambiguidades ou preencher lacunas no regime, comprovadamente exploradas de forma deliberada e sistemática por alguns contribuintes para evitarem as suas responsabilidades contributivas*” (cfr. ponto 16 do Acórdão).

importará identificar o tipo de retroatividade em causa (autêntica ou inautêntica), o grau do agravamento fiscal, a margem de tempo concedida ao contribuinte e a elasticidade dos seus investimentos.

Por fim, o TC conclui que, *in casu*, a confiança que os contribuintes investiram no regime vigente à data em que realizaram as despesas é digna de tutela e que a lesão operada foi excessiva, atendendo às finalidades prosseguidas pela lei (cfr. pontos 16-19 do Acórdão). Afirma-se, assim, a inconstitucionalidade da norma sindicada “*por violação do princípio da não retroatividade da lei fiscal (artigo 103.º, n.º 3), tributário do princípio da proteção da confiança insito no princípio do Estado de direito (artigo 2.º)*” (cfr. ponto 19 do Acórdão).

4. Reflexão crítica

Sem prejuízo das críticas que lhe possam ser assacadas, o Acórdão n.º 171/2017 contribuiu positivamente para a problematização e depuração dos conceitos adotados pela jurisprudência no domínio da retroatividade fiscal.

Como visto, em contraponto com a fluidez que caracterizava a alusão à proibição de retroatividade fiscal, simultaneamente descrita como “*regra absoluta*” e como «*princípio*», o Tribunal define as duas noções e explica por que motivo esta norma deve ser qualificada como um princípio.¹⁸ Por outro lado, o TC reconhece que “*o conceito de retroatividade da lei fiscal (...) está longe de ser isento de obscuridades*”, inaugurando uma jurisprudência que aplica a proibição de retroatividade fiscal a todos os cenários de retroatividade (cfr. ponto 15 do Acórdão).

Acompanha-se o Tribunal em algumas das considerações tecidas a respeito da noção de *retroatividade*: trata-se de uma expressão ambígua, nem sempre rigorosamente definida pela jurisprudência constitucional (e, também por esse motivo, suscetível de ser contornada pelo legislador).¹⁹

Exemplo disso é a própria jurisprudência anterior do TC, que reconduzia à noção de *retroatividade inautêntica* tanto os casos em que a norma nova se aplica a um facto que ainda está em formação, como as situações em que a norma nova se aplica a efeitos jurídicos duradouros (e.g., situações jurídicas) que se iniciaram no passado, mas se mantêm após a sua entrada em vigor.²⁰ Por outro lado, a noção de *retroatividade inautêntica* não deixa de causar perplexidade, dado que a retroatividade deveria funcionar de forma binomial. Nestes termos, ou bem que uma norma é retroativa, aplicando-se a proibição de retroatividade, ou bem que não é, sendo eventualmente censurada por força de outras normas constitucionais.

Com o referido não se pretende aderir, sem mais, à posição de que a proibição de retroatividade fiscal abrange as situações tradicionalmente incluídas na retroatividade inautêntica. Na verdade, esta visão só é inteiramente compreensível à luz dos pressupostos assumidos pelo TC no

¹⁸ Questão diferente, analisada de seguida, consiste em aferir da correção do critério adotado para a distinção em causa.

¹⁹ Também neste sentido, Martins Reis (2020: 112 ss.).

²⁰ Veja-se o referido na nota de rodapé n.º 7.

aresto sob apreço – i.e., (i) a caracterização dos princípios como normas *prima facie* e das regras como normas *definitivas* e (ii) a qualificação da proibição da retroatividade fiscal como um princípio. Trata-se, contudo, de pressupostos de discutível sustentação, pelas razões expostas de seguida.

4.1. O critério de distinção entre regras e princípios

Apesar de o TC não aludir à vasta bibliografia sobre o tema, face à posição assumida, conclui-se que traça uma *strong distinction* entre princípios e regras, assente no modo de aplicação de cada “*tipo normativo*”²¹. A visão do Tribunal inspira-se na construção de Dworkin, para quem a aplicação das regras ocorre numa *all or nothing fashion* – o que se traduz na aplicação da respetiva consequência jurídica sempre que as condições de aplicação estejam preenchidas. Pelo contrário, os princípios possuem uma dimensão de peso e, conseqüentemente, em caso de colisão, importa determinar o peso relativo de cada norma (Dworkin, 1978: 22-31; 71-80).²²

Tal como a proposta *dworkiniana*, o critério adotado pelo TC presta-se a várias observações. De acordo com uma das críticas mais frequentes (e, porventura, a mais relevante), esta visão foca-se no sintoma – o modo de aplicação de cada norma – e não na causa (Moniz Lopes, 2017: 472 ss., 483 ss.). Afirmar que os princípios têm uma dimensão de peso ou que se aplicam necessariamente sob reserva de ponderação corresponde à descrição de um comportamento, sem identificar a sua fonte na estrutura da norma. Por este motivo, é cada vez mais comum o recurso a critérios semânticos (Pino, 2012: 89-100) ou sintáticos (Moniz Lopes, 2017: 476 ss.).²³

Porém, a solução adotada pelo TC, inspirada na referida proposta, depara-se com outro inconveniente: associa a distinção entre princípios e regras à dicotomia entre caráter absoluto (ou definitivo) e caráter relativo (ou *prima facie*). Esta associação é criticável sob dois pontos de vista: primeiro, por, como visto, não captar o verdadeiro fator distintivo entre princípios e regras, focando-se apenas num pretense sintoma dessa causa; segundo, por pressupor que algumas normas são inderrotáveis, quando a tese contrária – de que todas as normas são derrotáveis – tem ganho progressivamente mais seguidores.²⁴

²¹ A *strong distinction* opõe-se, naturalmente, à *weak distinction*; para a primeira, os princípios e regras distinguem-se em termos qualitativos; para a segunda, a diferenciação é apenas gradativa. Partidários da primeira visão, cfr. Dworkin (1978: 22-31; 71-80); Alexy (2000: 295-297; 300-301); defendendo a segunda visão, cfr. Raz (1972: 836-839); Pino (2012: 89-100). Defensor de uma *strong distinction*, ainda que com matizes e essencialmente por considerar que a distinção dita quantitativa prova demais, cfr. Moniz Lopes (2017: 477-483).

²² Sublinha-se que esta distinção, sob um critério qualificável de pragmático, foi posteriormente desenvolvida, com diferenças relevantes, por Alexy. Cfr. Alexy (2000: 295-297; 300-301).

²³ Os critérios semânticos relacionam-se com o significado das palavras utilizadas no enunciado normativo; os critérios sintáticos relacionam-se com os elementos compreendidos na estrutura da norma e com as relações lógicas entre os mesmos estabelecidas. Sobre o tema, procurando demonstrar a insustentabilidade dos critérios semânticos e defendendo um critério sintático, cfr. Moniz Lopes (2017: 472-476).

²⁴ Neste sentido, cfr. Moniz Lopes (2019: 213-290); Duarte (2009: 171-174); Silva Sampaio (2023: 320 ss.). Sobre o assunto, cfr. ainda os vários estudos contidos em Ferrer Beltrán, Battista Ratti (2012).

Defender a derrotabilidade de todas as normas jurídicas significa, tão-somente, admitir que todas as normas podem ser afastadas devido à ação de outra norma, num determinado cenário aplicativo, independentemente da sua qualificação como princípio ou regra. Naturalmente, a resistência da norma em cenários de conflitos com outras normas varia consoante o “*tipo normativo*”. Nessa medida, é comum falar-se na maior resistência das regras, quando comparadas com os princípios (Moniz Lopes, 2019: 400 ss.).

A tese da derrotabilidade das normas jurídicas apresenta múltiplas vantagens: para além de encontrar sustento na estrutura das normas e no modo de funcionamento dos sistemas normativos, tem o condão de evitar o recurso a opções metodológicas discutíveis. Entre elas está a redução teleológica (Duarte, 2006: 234-235), expediente a que o TC alude para afirmar que nem mesmo as regras são totalmente absolutas: as mesmas podem, em situações verdadeiramente excepcionais, ser alvo de redução teleológica.²⁵

Porém, este expediente metodológico é, para além de questionável, desnecessário: o mesmo apenas escamoteia a derrotabilidade normativa. Ao invés de se reconhecer que todas as normas são derrotáveis, defende-se o caráter absoluto de algumas normas. Dada a impraticabilidade desta tese, reconhece-se a existência de um conjunto de situações excepcionais em que tais normas podem, *all things considered*, não ser aplicadas. Todavia, estes cenários de não aplicabilidade das normas nada têm que ver com a atividade interpretativa (ou de “desenvolvimento do direito”).²⁶ A não aplicação efetiva de uma norma a um caso a que, à partida, era aplicável resulta da aplicação de outra norma, sendo um fenómeno pós-interpretativo.

Por outro lado, o recurso à redução teleológica fragiliza a distinção traçada pelo TC: dado que nenhuma norma é verdadeiramente *absoluta*, a diferenciação qualitativa adotada (baseada no binómio *regras - caráter definitivo - subsunção* e *princípios - caráter relativo - ponderação*) transforma-se numa diferenciação gradativa, sem que fique claro de que forma deve ser aplicado o critério que a rege.

As considerações precedentes têm um impacto direto no Acórdão sob análise: pressupondo-se que todas as normas são derrotáveis, a proibição de retroatividade fiscal será sempre aplicável *prima facie*, independentemente da sua qualificação como regra ou como princípio. Isto significa que, existindo um conflito com outra norma constitucional de “sinal contrário”, a proibição de retroatividade poderá não ser aplicada ao caso *all things considered*. Contudo, como visto, as regras são genericamente mais resistentes à derrota em cenários de conflito, sendo esta uma das vantagens da sua consagração constitucional. As normas constitucionais sob a forma

²⁵ Segundo a doutrina, a redução teleológica consiste em “*reduzir a regra contida na lei*” ao âmbito que lhe corresponde face ao seu fim e sentido, uma vez que o seu sentido literal foi concebido com excessiva amplitude. Cfr., a título de exemplo, Nogueira de Brito (2018: 287).

²⁶ Não é por acaso que, mesmo alguns dos autores que admitem a redução teleológica, tendem a reconduzi-la a um caso de “desenvolvimento do direito”, e não à *interpretação jurídica*. Cfr. Nogueira de Brito (2018: 267 ss.; em especial, 287-290). Entende-se por *atividade interpretativa* a atividade de descodificação de enunciados normativos, deles se extraíndo a norma jurídica. Sobre o tema, cfr. Duarte (2006: 170 ss.). Ver ainda Marmor (2005: 9 ss.); Silva Sampaio (2019: 93 ss.).

de regra resultam de uma ponderação abstrata entre valores, realizada pelo legislador constituinte, que reduz a liberdade decisória do intérprete-aplicador.

4.2. O processo de qualificação de uma norma como regra ou como princípio

Como referido, mais relevante do que a tese adotada pelo TC para a distinção entre regras e princípios, é a forma como o Tribunal encara a “*tarefa interpretativa*” de qualificação de uma norma como um princípio ou uma regra. No seu entendimento, importa aferir se existe alguma razão de ordem lógica ou literal para a qualificação num ou noutro sentido e, perante a inexistência de indícios desse tipo, cabe ao intérprete constitucional “*ponderar as principais virtudes de cada um desses tipos normativos, e ponderá-las segundo os métodos próprios da interpretação constitucional, forjados para o contexto singularíssimo de uma lei (...) diferente das leis ordinárias em função da sua natureza de lei fundamental, superior, rígida, duradoura, aberta e irradiante*” (cfr. ponto 13 do Acórdão).

Várias são as objeções formuláveis a esta posição. A título prévio, e numa observação mais generalista, crê-se que esta proposta só pode ser entendida à luz de uma específica teoria da interpretação constitucional – *i.e.*, atendendo a um conjunto de pressupostos relativos às características da interpretação constitucional e ao papel que o intérprete na mesma desempenha. Como o TC expressamente reconhece, esta visão da interpretação constitucional distancia-a da interpretação jurídica em geral, com sustento na singularidade do seu objeto: o texto constitucional.²⁷ Pelo exposto, e uma vez que se trata de um tema controverso, a decisão poderia ter explicitado mais detalhadamente os referidos pressupostos teóricos. O mesmo ponto vale a respeito da alusão às razões de «ordem lógica» que, a par das razões de “ordem literal”, condicionam a qualificação de uma norma como princípio ou regra: o Tribunal não esclarece que elementos de índole lógica poderiam guiar a referida “*tarefa interpretativa*”.

Em todo o caso, as críticas assacáveis a esta posição não se cingem a aspetos formais; pelo contrário, assentam numa discordância de fundo a respeito *(i)* da teoria da interpretação constitucional e *(ii)* do processo de qualificação de uma norma enquanto princípio ou regra adotados pelo Tribunal.

Como explicado *supra*, é na estrutura da norma que deve ser encontrado o critério que distingue entre princípios e regras e não, como defendido pelo TC, na comparação entre as “virtudes” inerentes às duas categorias. O exercício ponderatório proposto pelo Tribunal desconsidera esta opção constituinte – de prever uma norma com determinada estrutura –, conferindo uma liberdade ao intérprete constitucional que é, no mínimo, discutível.

²⁷ Sobre a interpretação constitucional, com visões dissonantes sobre o tema, cfr. Raz (1998: 176 ss.); Marmor (2005: 141 ss.); Blanco de Moraes (2018: 607 ss.); Almeida Ribeiro (2022).

Assim, como defende a Juiz Conselheira Joana Fernandes Costa: “[p]ara além de ter por certo que um tal juízo não pode deixar de ter sido formulado pelo próprio legislador constituinte – e de duvidar por isso da possibilidade de o mesmo se encontrar acessível ao intérprete-aplicador, pelo menos ao ponto a que o leva o acórdão –, tendo a considerar que a necessidade de proceder a uma “ponderação interpretativa” nos termos propostos, a existir, será sempre residual em relação aos demais elementos da interpretação” (cfr. declaração de voto).

Não obstante a controvérsia que caracteriza o tema, considera-se que a decisão teria beneficiado da adoção de um critério distintivo baseado na estrutura da norma, como é o caso do critério sintático da genericidade. De acordo com esta visão, os princípios regulam ações genéricas, ao passo que as regras regulam ações específicas. Assim, a natureza “aberta” da previsão normativa dos princípios (que compreende várias ações específicas) contrapõe-se à natureza “fechada” dos elementos que integram a previsão das regras (Moniz Lopes, 2017: 479-483).

O referido critério, com o qual genericamente se concorda, apresenta uma vantagem: centra a distinção entre princípios e regras no tipo de ação regulada pela norma e não em questões semânticas, relacionadas com a indeterminação linguística dos enunciados. Seguindo-se este critério, o enunciado “[n]inguém pode ser obrigado a pagar impostos (...) que tenham natureza retroativa” compreende uma regra, por regular uma ação específica: a proibição, dirigida ao legislador, de aprovar leis fiscais retroativas. A incerteza interpretativa na verificação do pressuposto da *natureza retroativa* não impacta esta qualificação, embora suscite dúvidas (interpretativas) sobre o âmbito de aplicação da proibição.

Como mencionado *supra*, a qualificação como regra conduz a uma maior resistência em cenários de conflitos, embora também explique as situações (menos comuns) de derrota (*i.e.*, a prevalência de outra norma que com esta regra conflitue).

4.3. As proibições de retroatividade nos domínios penal e fiscal

Como referido, são vários os argumentos aduzidos pelo Tribunal para justificar a conclusão de que a norma prevista no n.º 3 do artigo 103.º configura um princípio. Um deles respeita às diferenças entre a lei penal e a lei fiscal. Em síntese, tais diferenças justificariam que apenas a proibição de retroatividade no domínio penal devesse ser qualificada como uma regra.

O argumento exposto não é isento de críticas. Trata-se de um juízo genérico que parece pressupor a homogeneidade das normas incluídas nos subsistemas penal e fiscal. Todavia, tal como no direito constitucional ou no direito civil, os direitos penal e fiscal compreendem vários tipos de normas: normas sancionatórias (*lato sensu*), normas que atribuem competências²⁸, normas definitórias, entre outras. Por isso, é inverosímil que se possa asseverar algo tão ambicioso a propósito de um conjunto tão extenso e heterogéneo de realidades.

²⁸ Genericamente referida, no domínio do direito privado, como capacidade.

Por outro lado, o Tribunal parece partir do pressuposto de que as normas fiscais não regulam a conduta humana (ou que, pelo menos, não o fazem “a título primário”, sem explicitar o significado desta expressão). É certo que, atualmente, não há consenso na literatura sobre se todas as normas têm por objeto a regulação da ação humana.²⁹ Alguns autores opõem as normas regulativas, com o conteúdo descrito, às normas constitutivas, que se limitam a criar um tipo de ação ou estado de coisas que, até ao momento, não existia (Ferrer Beltrán, 2000: 123 ss.; Moniz Lopes, 2019: 130 ss.).

Contudo, esta discussão não se afigura relevante neste domínio, essencialmente por dois motivos: (i) porque o TC não a aborda, inexistindo qualquer alusão à distinção entre normas regulativas e constitutivas; conseqüentemente, também não reconduz as normas do direito fiscal à segunda categoria; e (ii) porque, mesmo para os defensores da divisão, facilmente se constata que uma norma que cria ou agrava um tributo regula a conduta humana sendo, por isso, uma norma regulativa.

O mesmo vale para a proibição de retroatividade: embora o enunciado sob escrutínio coloque a tónica no destinatário do imposto, estatuiendo-se que “[n]inguém pode ser obrigado a pagar impostos (...) que tenham natureza retroativa”, do mesmo retira-se uma proibição, dirigida ao legislador, de aprovação de normas jurídicas fiscais retroativas.

Repare-se que a conclusão alcançada pelo Tribunal – de que o direito fiscal não regula a conduta humana ou que, pelo menos, não “opera a título primário como dissuasor de comportamentos desvaliosos” – é ainda infirmada pelo caso concreto: como o próprio TC reconhece, a taxa agravada da tributação autónoma destina-se a “desincentivar a prática de atos de despesa que o legislador presume desnecessários” (cfr. ponto 19 do Acórdão).

Uma via alternativa à seguida pelo TC seria a de associar as normas penais e fiscais às diferentes normas constitucionais que simultaneamente protegem e sacrificam. No domínio penal, está genericamente em causa a proteção de bens jurídicos com dignidade constitucional (como a vida, a integridade física, a liberdade de determinação sexual, entre outros). Por outro lado, a proteção desses bens jurídicos redundava usualmente na privação da liberdade do indivíduo (ou, no caso das penas de multa, numa restrição ao seu direito de propriedade). Diferentemente, o direito fiscal tem como propósito a distribuição equitativa dos encargos financeiros da vida coletiva e, por esse motivo, comporta usualmente restrições à propriedade privada.

É este distinto enquadramento que pode justificar o diferente grau de resistência das proibições em causa, contribuindo para que a proibição de retroatividade no domínio penal seja mais dificilmente derrotada em cenários ponderatórios. O próprio Tribunal reconhece o caminho sinteticamente apresentado, aludindo à “diferente intensidade ablativa das intervenções penal e tributária na esfera dos cidadãos” (cfr. ponto 15 do Acórdão). No fundo, para além do “tipo normativo” em causa – regra ou

²⁹ Sobre o tema, cfr. Moniz Lopes (2019: 130 ss.); Duarte (2018: 146 ss.); Roversi (2019: 176 ss.); Ferrer Beltrán (2000: 123 ss.). Realça-se, contudo, que não existe consenso na literatura a respeito do conceito de *normas constitutivas*. Esta questão não será objeto de análise.

princípio -, outros fatores influenciam o grau de resistência da norma em cenários de conflito. A título de exemplo, devem ser consideradas as implicações sistemáticas da inserção das normas em conjuntos normativos. Mais precisamente, e no caso em análise, importa identificar as normas constitucionais que as normas penais e fiscais concretizam ou limitam.

4.4. O papel do princípio da proteção da confiança no escrutínio das normas fiscais retroativas

A doutrina e jurisprudência nacionais têm concebido a proteção da confiança como um corolário da segurança jurídica, ínsito na ideia de Estado de direito. Assim, defende-se que o princípio da proteção da confiança se aplica a situações de sucessão de leis no tempo em que a *lei nova* não seja unicamente para o futuro - *i.e.*, quando não se aplica a factos passados, a factos que ainda estão em formação no momento da sua entrada em vigor ou a efeitos presentes de factos passados. Ademais, considera-se que o princípio da proteção da confiança não opera em situações em que *lei nova* seja constitucionalmente ilícita à luz de outros parâmetros. Neste âmbito, cabe lembrar que a Constituição compreende três proibições expressas de retroatividade, previstas no n.º 3 do artigo 18.º, no n.º 1 do artigo 29.º e no n.º 3 do artigo 103.º. Fora destes casos particulares, a Constituição admite a revisibilidade de soluções anteriormente adotadas e não proíbe que o legislador faça repercutir sobre o passado os efeitos decorrentes das leis novas que pretenda instituir, pese embora imponha o respeito pelo princípio da proteção da confiança (Amaral, 2012: 25-26).

Face ao exposto, facilmente se conclui que a via explicativa ensaiada pelo TC representa uma rutura com o modo como as específicas proibições de retroatividade, por um lado, e o princípio da proteção da confiança, por outro, têm sido percecionados pela doutrina e jurisprudência portuguesas.³⁰. Esta circunstância, embora esteja longe de ser decisiva, faz impender sobre a explicação inovadora um maior ónus argumentativo.

Como visto, o TC retira duas consequências da qualificação da norma prevista no n.º 3 do artigo 103.º da Constituição como um princípio: (i) a impossibilidade de se alcançar um juízo definitivo a respeito da violação deste parâmetro constitucional; e (ii) a necessidade de se recorrer ao princípio da proteção da confiança.

Esta posição suscita várias interrogações. Uma delas, porventura mais imediata, respeita às consequências sistémicas deste entendimento, uma vez que parece diluir a proibição de retroatividade fiscal no princípio da proteção da confiança. Se a mera aplicação da proibição de retroatividade fiscal não permite alcançar qualquer juízo definitivo, carecendo da subsequente análise da legitimidade constitucional da medida à luz do princípio da proteção da confiança, questiona-se qual é o papel que a norma prevista no n.º 3 do artigo 103.º desempenha. Importa, por isso, esclarecer o que diferencia a aplicação “isolada” do princípio da proteção da confiança da aplicação deste princípio a um caso de proibição de retroatividade

³⁰ Ainda sobre o tema, cfr. Mota Pinto (2014: 133 ss.); Reis Novais (2023: 220 ss.).

fiscal.³¹ Este aspeto é inclusivamente suscitado pela Juiz Conselheira Joana Fernandes Costa, na respetiva declaração de voto, ao afirmar que “a construção seguida no acórdão acaba por negar sentido útil e valor paramétrico autónomo à norma constante do n.º 3 do artigo 103.º da Constituição, ficando, assim, por perceber o que é que esta acrescentará – se é que alguma coisa acrescenta – ao âmbito de proteção decorrente daquele princípio”.

Por outro lado, no Acórdão em apreço o TC não é totalmente claro na relação de implicação que parece estabelecer entre a aplicação da proibição de retroatividade fiscal e a aplicação do princípio da proteção da confiança. Pelo contrário, limita-se a asseverar que “o n.º 3 do artigo 103.º da Constituição deve ser interpretado como estabelecendo um princípio (...). Significa isto que se deverá lançar mão, neste caso, do método de ponderação que tem sido reservado para os casos de retroatividade dita inautêntica” (cfr. ponto 17 do Acórdão).

Subjacente ao raciocínio do Tribunal parece estar a necessidade de resolver um conflito entre várias normas constitucionais: a que determina a proibição de retroatividade fiscal e a que protege um qualquer interesse ou direito subjacente à medida legislativa adotada.³²; este conflito seria resolvido através da aplicação do princípio da proteção da confiança e, em especial, mediante o juízo ponderatório compreendido no seu último teste.³³. Se assim é, a decisão beneficiaria da exteriorização destes passos.

5. Jurisprudência posterior sobre o tema

Independentemente do exposto, interessa apurar o impacto do Acórdão sob análise nas subseqüentes decisões do TC (especialmente por se tratar de uma decisão com quatro declarações de voto).

Nesse âmbito, destaca-se o Acórdão n.º 121/2023, por aludir ao Acórdão n.º 171/2017, muito embora verse sobre uma questão distinta: saber se as leis fiscais interpretativas são retroativas e se, nessa medida, estão abrangidas pela proibição de retroatividade fiscal.³⁴

Em todo o caso, o TC parece “regressar” à anterior jurisprudência. Embora transcreva o Acórdão n.º 751/2020, no qual se reconhece que «o caráter

³¹ Um exemplo da primeira situação seria a potencial frustração de expectativas pela mera aplicação imediata da *lei nova*.

³² Por simplicidade discursiva, assumir-se-á como paradigma o conflito binormativo (conflito que opõe apenas duas normas), embora sejam comuns os conflitos entre três ou mais normas.

³³ Nesta fase, importa lembrar que, segundo o TC, para que haja lugar à tutela jurídico-constitucional da “confiança”, é necessário que o Estado tenha encetado comportamentos capazes de gerar nos privados “expectativas” de continuidade (1.º teste); depois, devem tais expectativas ser legítimas, justificadas e fundadas em boas razões (2.º teste); em terceiro lugar, devem os privados ter feito planos de vida tendo em conta a perspetiva de continuidade do «comportamento» estadual (3.º teste); por último, é ainda necessário que não ocorram razões de interesse público que justifiquem, em ponderação, a não continuidade do comportamento que gerou a situação de expectativa (4.º teste). Cfr. Acórdão n.º 128/2009, disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/home.html>.

³⁴ Acórdão disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/home.html>.

“absoluto” da proibição em apreço foi, todavia, questionado no Acórdão n.º 171/2017», acaba por assumir o seguinte:

“Ou seja, **partindo de uma dicotomia entre a retroatividade autêntica** ou própria de normas fiscais novas mais gravosas **e a retrospetividade**, a jurisprudência tradicional do Tribunal considera **que a natureza da proibição opera, no caso da retroatividade autêntica, como uma regra, de forma automática**, «qualquer que tenha sido, em concreto, a conduta da administração fiscal ou do particular tributado». *Conforme defendido no Acórdão n.º 128/2009*, «o juízo de inconstitucionalidade decorre apenas da mera análise dos dados normativos, não dependendo, em nenhum momento, da averiguação de quaisquer elementos circunstanciais que resultem da condição, em concreto, de uma certa relação jurídico-tributária».

O Tribunal tem, pois, considerado que, ao contrário do que sucede nas hipóteses de retrospetividade, em que tem lugar uma avaliação casuística da violação da proteção da confiança e da segurança jurídica dos destinatários da norma, na retroatividade autêntica, nas hipótese de retroatividade em sentido próprio, as normas fiscais (desfavoráveis) são diretamente proibidas pela Constituição, não sendo necessário avaliar se as expetativas legítimas dos contribuintes e a proteção da confiança foram ou não violadas.

16. Ora, se esta é a conclusão que o artigo 103.º, n.º 3, da CRP impõe quanto às normas fiscais desfavoráveis, nenhuma razão se encontra para que igual raciocínio não se aplique no caso específico das normas interpretativas em matéria fiscal, quando desencadeiem, elas próprias, formas de retroatividade autêntica.”

(realce nosso)

Assim, ainda que a propósito da discussão sobre as leis interpretativas, e tendo em vista a sua diferenciação relativamente às restantes normas fiscais, o TC voltar a admitir o caráter “absoluto” da proibição de retroatividade e a retirar consequências, quanto ao âmbito de aplicação do n.º 3 do artigo 103.º, da dicotomia entre retroatividade autêntica e inautêntica.

Bibliografia

- Alexy R. On the Structure of principles. *Ratio Juris*. 2000; 13 (3). 294-304
- Almeida Ribeiro G. What is constitutional interpretation?, *International Journal of Constitutional Law*. 2022; 20 (3). 1130-1161
- Amaral ML. A protecção da confiança. In: Amado Gomes C. (org.). *V Encontro dos Professores Portugueses de Direito Público*. Lisboa: Instituto de Ciências Jurídico-Políticas; 2012
- Barbosa de Melo A, Cardoso da Costa M, Vieira de Andrade JC. *Estudo e projecto de revisão da Constituição da República Portuguesa de 1976*. Coimbra: Coimbra Editora; 1981
- Blanco de Moraes C. *Curso de Direito Constitucional – Teoria da Constituição*. Tomo II. Coimbra: Almedina; 2018
- Dourado AP. *Direito Fiscal – Lições*. 7.ª ed. Coimbra: Almedina; 2022
- Dourado A P, Marques P. Anotação ao artigo 103.º. In: Miranda J, Medeiros R (eds.). *Constituição Portuguesa Anotada*. II. 2.ª ed. Lisboa: Universidade Católica Editora; 2018, 194-229
- Duarte D. A norma de legalidade procedimental administrativa. A teoria da norma e a criação de normas de decisão na discricionariedade instrutória. Coimbra: Coimbra Editora; 2006
- Duarte D. Rebutting Defeasibility as Operative Normative Defeasibility. In: Silva Dias A et al. (orgs.). *Liber amicorum de José de Sousa e Brito*. Coimbra: Coimbra Editora; 2009. 161-174
- Duarte D. Norms on Language and the Regulativeness of Constitutive Norms. *Diritto e Questioni Pubbliche*. 2018; XVIII (1). 135-156
- Dworkin R. *Taking Rights Seriously*. Massachusetts: Harvard University Press; 1978
- Ferrer Beltrán J. *Las Normas de Competencia. Un Aspecto de la Dinámica jurídica*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales; 2000
- Ferrer Beltrán J, Battista Ratti G. *The Logic of Legal Requirements. Essays on Defeasibility*. Oxford: Oxford University Press; 2012
- Gomes Canotilho JJ. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7.ª ed. Coimbra: Coimbra Editora; 2003
- Gomes Canotilho JJ, Moreira V. *Constituição da República Portuguesa Anotada – Artigos 1.º a 107.º*. 4.ª ed. I. Coimbra: Coimbra Editora; 2007. 1087-1097
- Marmor A. *Interpretation and Legal Theory*. 2nd ed. Oxford: Hart Publishing; 2005
- Martins Reis S. Proibição da retroatividade da lei fiscal no contexto do IRS. In: Rosado Pereira P (coord.). *Temas de IRS: Princípios Constitucionais, Tributação e Garantias*. Coimbra: Almedina; 2020. 81-138

Miranda J. Retroatividade da lei criadora de impostos. *O Direito*. 1988; 106-119. 357-396

Moniz Lopes P. The Syntax of Principles: Genericity as a Logical Distinction between Rules and Principles. *Ratio Iuris*. 2017; 30 (4). 471-490

Moniz Lopes P. Derrotabilidade Normativa e Normas Administrativas. *O Enquadramento das Normas Regulamentares na Teoria dos Conflitos Normativos*. I. Lisboa: AAFDL; 2019

Mota Pinto P. A Proteção da Confiança na 'Jurisprudência da Crise'. In: Almeida Ribeiro G, Pereira Coutinho L (orgs.). *O Tribunal Constitucional e a Crise: Ensaios Críticos*. Coimbra: Almedina; 2014. 133-182

Nogueira de Brito M. *Introdução ao Estudo do Direito*. 2.ª ed. Lisboa: AAFDL; 2018.

Pino G. I principi tra teoria della norma e teoria dell'argomentazione giuridica. *Diritto e questioni pubbliche*. 2012; 11. 75-110

Raz J. Legal Principles and the Limits of Law. *The Yale Law Journal*. 1972; 81 (5). 823-854

Raz J. On the Authority and Interpretation of Constitutions: Preliminaries. In: Alexander L (ed.). *Constitutionalism: Philosophical Foundations*. Cambridge: Cambridge University Press; 1998. 152-193

Reis Novais J. *Princípios Estruturantes de Estado de Direito*. 2.ª ed. Coimbra: Almedina; 2023

Rosado Pereira P. O princípio da não retroatividade da lei fiscal no campo da tributação autónoma de encargos (Comentário ao Acórdão n.º 18/2011 do Tribunal Constitucional de 12/01/2011 – Processo n.º 204/2010). *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*. 2011a; 2. 217-224

Rosado Pereira P. Novamente a questão da retroatividade da lei fiscal no campo da tributação autónoma de encargos (Comentário ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo n.º 0281/11, de 6 de julho de 2011, 2.ª secção). *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*. 2011b; 3. 267-273

Roversi C. Six Heresies on Constitutive Rules. *Diritto e Questioni pubbliche*. 2019; XIX. 173-199

Silva Sampaio J. An Almost Pure Theory of Legal Interpretation within Legal Science. In: Duarte D, Moniz Lopes P, Silva Sampaio J (eds.). *Legal Interpretation and Scientific Knowledge*. S.l.: Springer; 2019. pp. 81-139

Silva Sampaio J. Ponderação e Proporcionalidade – Uma teoria analítica do raciocínio constitucional: As condições normativas para a ponderação — derrotabilidade, conflitos com normas de direitos fundamentais e particularismo jurídico. I. Coimbra: Almedina; 2023

Vasconcelos Fernandes F. O princípio da não-retroatividade no direito fiscal constitucional português. *Revista da Ordem dos Advogados*. 2021; III/IV (81). 580-598