

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA  
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE  
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA E  
FISCALIZAÇÃO DA  
CONSTITUCIONALIDADE DAS  
NORMAS CONSAGRADORAS DE  
BENEFÍCIOS FISCAIS

---

Ana Isabel Amador Baptista dos Santos Borges Beirão

Lisboa, Novembro de 2016



INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA  
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E  
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA E  
FISCALIZAÇÃO DA  
CONSTITUCIONALIDADE DAS  
NORMAS CONSAGRADORAS DE  
BENEFÍCIOS FISCAIS

Ana Isabel Amador Baptista dos Santos Borges Beirão

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação científica do Professor Doutor Paulo Nogueira da Costa, Professor Adjunto da área científica de Direito Fiscal e Fiscalidade

Constituição do Júri:  
Presidente Professora Doutora Clotilde Celorico Palma  
Vogal Professor Especialista Jesuíno Alcântara Martins  
Vogal Professor Doutor Paulo Nogueira da Costa

Lisboa, Novembro de 2016

*Declaro ser a autora desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas. Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio – a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor – constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.*

*Para a minha família*

*À memória do meu Pai, pelo exemplo  
de toda a vida querer aprender*

*Toda a boa dádiva e todo o dom perfeito vêm do alto, descendo do Pai das luzes,  
em quem não há mudança nem sombra de variação.*

Tiago 1: 17

## **Agradecimentos**

Ao finalizar este trabalho, devo prestar o devido reconhecimento e agradecer a todos os que ajudaram a esta tarefa.

Em primeiro lugar, a Deus, Pai do Céu, de quem recebi e recebo todo o bem e principalmente pelo Seu Amor.

À minha família, sobretudo ao meu marido e aos meus filhos e à minha mãe, agradeço por encherem a minha vida de significado e tanto me ajudarem, cada um à sua maneira.

Aos amigos, colegas e dirigentes, pela amizade, troca de ideias, apoio e colaboração.

À Directora do Curso, Prof. Doutora Clotilde Palma, bem como a todo o corpo docente do Mestrado em Fiscalidade, por nos inspirarem e por tudo o que nos ensinaram.

Por fim, e em especial, agradeço ao Prof. Doutor Paulo Nogueira da Costa, não só pela orientação segura, pela disponibilidade e por todo o apoio como, principalmente, por ser uma inspiração e um exemplo de inteligência, conhecimento e espírito de serviço público.

## **Resumo**

A investigação que ora se apresenta, ambicionando seja considerada digna da concessão do grau de Mestre, surgiu a propósito de um caso concreto – a aplicação do benefício fiscal à criação de emprego jovem à situação da criação de um posto de trabalho a favor do cônjuge de um administrador de uma sociedade anónima.

Feita a correcção ao lucro tributável, em sede inspectiva, e com ela discordando, a sociedade em causa impugnou a liquidação nessa parte, recorrendo à jurisdição arbitral tributária. Assim, foi no exercício de funções como jurista designada no processo que coube à subscritora abordar a divergência sobre a aplicabilidade – ou não – do benefício neste específico caso concreto.

De facto, são várias e de suma importância as questões teóricas suscitadas a propósito do caso, pelo que se intentará um enquadramento doutrinal que permita alcançar uma perspectiva crítica fundamentada sobre a decisão arbitral tomada, bem como sobre a decisão tirada em recurso de fiscalização da constitucionalidade.

Palavras-chave: fiscalidade, benefício fiscal, interpretação da lei, arbitragem tributária, fiscalização da constitucionalidade.

## **Abstract**

The investigation now presented, aiming it will be considered worthy of a Master's degree, has come up regarding a specific law case in which one discussed if a tax benefit to job creation could be attributed when the job had been created for the spouse of an administrator of a share company.

The tax inspectors, considering the benefit had no place in the situation, issued a corrective liquidation. The company, disagreeing, presented the case to an arbitral court.

As designated lawyer to the case by the tax administration, I was committed to the defense of the tax inspection's view.

The theoretical problems raised are various and of great importance, so I will try to lay out a doctrinal framing that allows a critical and funded view on the decisions taken on the matter by both the arbitral court and the Constitucional Court of Portugal.

Key-words: tax, tax benefit, interpretation of law, tax arbitration, constitutional review.

## **Advertência**

Salvo nas citações de originais que adoptam as regras do Acordo Ortográfico de 1990, este trabalho segue a grafia anterior.

## Índice

1. Introdução.....	1
1.1. Objecto .....	1
1.2. Objectivos.....	3
1.3. Estrutura .....	3
1.4. Metodologia.....	4
Parte I.....	6
Enquadramento teórico.....	6
2. Capacidade contributiva e benefícios fiscais.....	7
3. Os benefícios fiscais no contexto da minimização dos encargos fiscais.....	15
3.1. Minimização fiscal .....	15
3.2. Abuso de direito no domínio da tributação .....	17
3.3. Os benefícios fiscais e o planeamento fiscal .....	20
3.4. Problemas apontados à política de consagração de benefícios fiscais .....	25
4. A vinculação das normas consagradoras de benefícios fiscais aos princípios constitucionais fundamentais.....	31
5. A interpretação da lei fiscal.....	35
5.1. Hermenêutica no Direito Tributário .....	35
5.2. A interpretação teleológico-funcional no Tribunal de Justiça.....	38
5.3. A interpretação de acordo com a Constituição.....	43
6. A arbitragem tributária .....	45
6.1. A preocupação de celeridade.....	45
6.2. O problema do acesso à justiça arbitral.....	48
6.3. Outras angústias .....	51
7. Direito de recurso da decisão arbitral .....	55
7.1. A regra da irrecorribilidade da decisão arbitral .....	55
7.2. O recurso por oposição de julgados.....	57
7.3. A impugnação da decisão arbitral .....	63
7.4. Recurso de fiscalização concreta da constitucionalidade.....	71
Parte II .....	76
Análise jurisprudencial .....	76
8. As decisões arbitrais .....	77
9. As decisões do Tribunal Constitucional.....	93
10. Conclusão .....	113
Referências bibliográficas	
Referências jurisprudenciais	
Supremo Tribunal Administrativo	
Tribunais arbitrais tributários	
Tribunal Central Administrativo Sul	
Tribunal Constitucional	

## Lista de abreviaturas

Ac. – Acórdão

Art. – Artigo

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CC – Código Civil

Cfr. – Confronte

Coord. – Coordenadores

CPA – Código do Procedimento Administrativo

CPC – Código de Processo Civil

DL – Decreto-Lei

DSCJC – Direcção de Serviços de Consultadoria Jurídica e Contencioso

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

L – Lei

LGT – Lei Geral Tributária

LOE – Lei do Orçamento de Estado

LTC – Lei do Tribunal Constitucional

nº – número

OE – Orçamento de Estado

org. – Organizadores

p. – página

pp. – páginas

p. ex. – por exemplo

RJAT – Regime Jurídico da Arbitragem Tributária

ss. – Seguintes

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TC – Tribunal Constitucional

TCA – Tribunal Central Administrativo

v. g. – *verbi gratia*

# 1. Introdução

A presente investigação propõe-se cumprir os requisitos para a conclusão do segundo ciclo do Curso de Mestrado em Fiscalidade, do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, ambicionando-se que a dissertação apresentada seja considerada merecedora da concessão do grau de Mestre.

## 1.1. Objecto

Por força do exercício de funções na Direcção de Serviços de Consultadora Jurídica e Contencioso da Autoridade Tributária e Aduaneira, a subscriitora foi chamada a levar à lide a perspectiva dos interesses públicos fazendários num diferendo sobre a legalidade de uma correcção efectuada pelos serviços de inspecção tributária, com fundamento da não aplicabilidade do benefício fiscal à criação de emprego jovem, estabelecido no art. 19º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, à situação da criação de um posto de trabalho a favor do cônjuge de um administrador de uma sociedade anónima.

Dispõe a norma, sob a epígrafe «Criação de emprego»,

1- Para a determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC e dos sujeitos passivos de IRS com contabilidade organizada, os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para jovens e para desempregados de longa duração, admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado, são considerados em 150 % do respetivo montante, contabilizado como custo do exercício.

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, consideram-se:

a) 'Jovens' os trabalhadores com idade superior a 16 e inferior a 35 anos, inclusive, aferida na data da celebração do contrato de trabalho, com exceção dos jovens com menos de 23 anos, que não tenham concluído o ensino secundário, e que não estejam a frequentar uma oferta de educação-formação que permita elevar o nível de escolaridade ou qualificação profissional para assegurar a conclusão desse nível de ensino;

b) 'Desempregados de longa duração' os trabalhadores disponíveis para o trabalho, nos termos do Decreto-Lei n.º 220/2006, de 3 de novembro, que se encontrem desempregados e inscritos nos centros de emprego há mais de 9 meses, sem prejuízo de terem sido celebrados, durante esse período, contratos a

termo por período inferior a 6 meses, cuja duração conjunta não ultrapasse os 12 meses;

c) «Encargos» os montantes suportados pela entidade empregadora com o trabalhador, a título da remuneração fixa e das contribuições para a segurança social a cargo da mesma entidade;

d) «Criação líquida de postos de trabalho» a diferença positiva, num dado exercício económico, entre o número de contratações elegíveis nos termos do n.º 1 e o número de saídas de trabalhadores que, à data da respetiva admissão, se encontravam nas mesmas condições.

3 - O montante máximo da majoração anual, por posto de trabalho, é o correspondente a 14 vezes a retribuição mínima mensal garantida.

4 - Para efeitos da determinação da criação líquida de postos de trabalho, não são considerados os trabalhadores que integrem o agregado familiar da respetiva entidade patronal.

5 - A majoração referida no n.º 1 aplica-se durante um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho, não sendo cumulável, quer com outros benefícios fiscais da mesma natureza, quer com outros incentivos de apoio ao emprego previstos noutros diplomas, quando aplicáveis ao mesmo trabalhador ou posto de trabalho.

6 - O regime previsto no n.º 1 só pode ser concedido uma única vez por trabalhador admitido nessa entidade ou noutra entidade com a qual existam relações especiais nos termos do artigo 63.º do Código do IRC.

A norma do nº 4 do referido artigo exclui a aplicabilidade do benefício de majoração de custos – trata-se de um benefício fiscal que opera por dedução ao lucro tributável - quando a criação líquida de emprego seja feita a favor de membros do agregado familiar da entidade empregadora.

Defendeu a Requerente no processo arbitral, no que foi secundada pela decisão, que a norma não era aplicável em vista de se tratar de pessoa colectiva, sem agregado familiar, pois que a norma não prevê «entidade empregadora ou qualquer dos seus órgãos».

Fruto da celeridade que caracteriza o processo arbitral, foram já proferidas duas decisões proferidas sobre a matéria, de fundamentação virtualmente idêntica, e já decididos os dois recursos interpostos contra as mesmas para o Tribunal Constitucional.

Neste contexto, foi seleccionado como tema da investigação a fiscalização da constitucionalidade das normas consagradoras de benefícios fiscais, a propósito da sua aplicação pela jurisdição arbitral tributária.

O foco da abordagem é, pois, colocado na interpretação da lei fiscal consagradora de benefícios fiscais, especialmente no que respeita às vinculações constitucionais, mormente quanto aos princípios da legalidade e da igualdade, e na sua concretização jurisprudencial em casos muito específicos, quer na primeira instância tributária, a que se reconduzem os tribunais arbitrais constituídos sob a égide do CAAD em matéria tributária, quer em sede de recurso, neste caso dirigidos ao Tribunal Constitucional, para efeitos de fiscalização concreta da constitucionalidade.

## **1.2. Objectivos**

Os objectivos da investigação prendem-se com o aprofundamento das questões doutrinárias suscitadas a propósito da lide, com vista a uma perspectiva crítica fundada sobre as decisões arbitrais tomadas, bem como sobre as decisões do Tribunal Constitucional sobre a matéria.

Pretende-se que a investigação – levada a cabo a propósito de um caso bem concreto – não esgote as suas virtualidades nas fronteiras da situação ou mesmo da específica norma em análise.

Ao contrário, espera-se que a investigação possa revelar-se útil numa perspectiva mais ampla, no sentido de contribuir para a discussão de temas e realidades, umas já clássicas, como a temática da interpretação da lei fiscal, outras ainda relativamente inovadoras, como a arbitragem tributária, mas que apresentam o traço comum de se revestirem de muita relevância no ordenamento jurídico-tributário português no momento actual, o qual podemos considerar ainda do início do século XXI.

## **1.3. Estrutura**

A estrutura da dissertação é essencialmente traduzida na divisão em duas partes, sendo a primeira consagrada ao enquadramento teórico do problema e a segunda, de vertente mais prática, dedicada à análise das decisões concretas em estudo, quer as tomadas em sede arbitral, quer as proferidas pelo Tribunal Constitucional em sede de fiscalização concreta da constitucionalidade, terminando-se com breves conclusões.

A primeira parte da dissertação contém, portanto, o enquadramento teórico da questão, sendo aí feita uma breve revisão da literatura, abordando-se em capítulos os diversos temas convocados, qual seja o conceito, função e a própria legitimação da concessão dos benefícios fiscais, seja a ainda relevante questão da interpretação da lei fiscal, seja a novel figura da arbitragem em matéria tributária, cujo regime entrou em vigor recentemente – pelo menos, se utilizarmos a palavra recente em confronto com a longa consolidação histórica de outros institutos jurídicos – e, como tal, ainda não foi objecto de aturado aprofundamento doutrinal ou mesmo jurisprudencial.

A parte prática consiste na análise de duas decisões de tribunais arbitrais constituídos sob a égide do CAAD, de acordo com o disposto no Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, que julgaram ilegal a correcção ao lucro tributável da impugnante, efectuada pelos serviços de inspecção tributária, fundada que foi com base no disposto no nº 4 do art. 19º do EBF.

Em face da prolação das decisões tomadas pelo Tribunal Constitucional em sede de recurso de constitucionalidade, procede-se também à sua análise, mormente reflectindo-se sobre o alcance da fiscalização concreta da constitucionalidade quando a infracção imputada à norma é a violação do princípio da igualdade, na vertente da proibição do arbítrio.

#### **1.4. Metodologia**

A metodologia principalmente utilizada na investigação que agora se apresenta é o estudo de caso, pois o mote para o trabalho constituiu justamente a tentativa de compreensivamente enquadrar na teoria e problematizar soluções para uma situação concreta.

Yin (2001) define o estudo de caso no âmbito da investigação em sociais como a investigação empírica que investiga um fenómeno contemporâneo dentro do seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenómeno e o seu contexto não estão claramente definidos.

O Autor defende que as questões «como» e «porquê», formuladas sobre um conjunto contemporâneo de acontecimentos, serão, *a priori*, preferencialmente melhor tratadas segundo estratégias como o estudo de caso.

Também o grau de controlo do investigador, no caso pouco, pois litigou, não decidindo nada, é apropriado para a escolha desta estratégia, uma vez que, para conduzir um estudo de caso, não se exige que o investigador possua algum efectivo controlo sobre os eventos comportamentais a ser estudados.

Na proposta abordagem ao problema central, a revisão da literatura – efectuada a propósito dos temas teóricos importantes para a compreensão do caso em estudo - continua a ser essencial. Na fase de análise das decisões jurisdicionais, é ainda utilizada a metodologia da análise de conteúdos, na perspectiva qualitativa.

## **Parte I**

### **Enquadramento teórico**

## 2. Capacidade contributiva e benefícios fiscais

A tributação tem como pressuposto mais consensual, na actual fase de desenvolvimento da sua teoria e dogmática, a capacidade contributiva.

Na verdade, o princípio da igualdade, no âmbito tributário, reconduz-se a que todos devem contribuir para os encargos públicos igualmente, isto é, de acordo com a medida da capacidade contributiva de cada um.

Palma (2001: 113) expende que

o Direito tributário tem as suas raízes mergulhadas em dois princípios gerais de Direito, a saber, os princípios da justiça e da segurança, deduzindo depois desses princípios toda uma série de princípios complementares ou de seus corolários lógicos, que constituem uma rede sistemática, orgânica e unitária de regras, que no seu conjunto formam um sistema racional, sendo os princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária uma emanação do princípio da justiça relativamente à selecção dos factos sujeitos a imposto.

Enquanto emanação do princípio da justiça fiscal, condição *sine qua non* de justiça social, o princípio da capacidade contributiva está profundamente ligado a valores e a ideais perenes, imutáveis, que, enquanto tal, espelham os conceitos de igualdade, justiça, bem comum e utilidade, tendo vindo a assumir diversas conotações ao longo dos tempos.

A origem do princípio é apontada pela autora (ibid. :119), seguindo designadamente Duverger<sup>1</sup>, como remontando

ao florentino Francesco Guicciardi, que já no início do século XVI defendia que “Visto que somos todos cidadãos de um mesmo Estado e que somos todos iguais, só pode haver verdadeira justiça ou verdadeira igualdade se os impostos nos reconduzirem a todos ao mesmo nível económico. Importa que nos tornemos tão iguais quanto a razão quer que o sejamos”.

Nas palavras de Tavares da Silva (2013: 64),

[o] princípio da capacidade contributiva é apontado por muitos como o princípio material base da tributação fiscal, capaz de afastar o legislador do arbítrio, querendo através dele referir-se que a “medida da tributação” é fixada

---

<sup>1</sup> Maurice Duverger, *Finances Publiques*, Presses Universitaires de France, Paris, 1975, *apud* Palma, Clotilde Celorico, *Evolução do Conceito de Capacidade Contributiva*, CTF 402, 2001, pp. 119.

em função da capacidade que cada um revela em contribuir para os encargos públicos (capacidade económica), correspondendo nesta acepção a uma especial dimensão do princípio da igualdade fiscal, que inclui ainda a universalidade (ausência de excepções à incidência subjectiva ou objectiva do imposto fundadas em privilégios) e a uniformidade da tributação (impedindo uma diferenciação do montante de imposto a pagar entre categorias de contribuintes) (Casalta Nabais: 2012, pp. 156 ss).

No texto constitucional, normalmente referem-se os arts. 13º, 103º e 104º como respaldo normativo do princípio, sendo certo que a directriz de que as empresas devem ser tributadas de acordo com o rendimento real é normalmente reconduzida à matriz da capacidade contributiva.

Na verdade, as manifestações mais imediatas de capacidade contributiva são o rendimento, o património e o consumo.

Por isso, a Lei Geral Tributária (doravante, LGT) enuncia no nº 1 do seu art. 4º que «[o]s impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património.»

Tal não deve excluir outras considerações atinentes à justiça do sistema fiscal, antes a conformação óptima dos sistemas de tributação assentará na conjugação possível de diferentes tensões.

Nas palavras de Palma (2001: 115),

[a]s virtudes comumente apontadas aos sistemas fiscais, costuma-se resumir na sua capacidade de concretização da justiça, realizando a igualdade horizontal e vertical, na respectiva eficiência e no facto de serem facilmente administráveis, sendo simultaneamente de gestão fácil e económica para o Estado e suficientemente claros e cómodos para os contribuintes, muito embora lhes tenham sido atribuídas distintas valências em função das coordenadas de espaço e tempo consideradas.

Já Adam Smith<sup>2</sup>, em 1776, na *Riqueza das Nações*, enunciava que a generalidade dos impostos deveria obedecer a quatro máximas, a saber:

---

<sup>2</sup> *Inquiry Into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, Methuen and Co, Ltd, Londres, 1776, (edição portuguesa pela Fundação Calouste Gulbenkian), *apud* Palma, Clotilde Celorico, *Evolução do Conceito de Capacidade Contributiva*, CTF 402, 2001, pp. 115-116.

- Justiça – “Os súbditos de todos os Estados devem contribuir para a manutenção do governo, tanto quanto possível, em proporção das respectivas capacidades, isto é, em função do rédito que respectivamente usufruem sob a protecção do Estado”;

- a Certeza – “O imposto que todo o indivíduo é obrigado a pagar deve ser certo e não arbitrário. O tempo de pagamento, o modo de pagamento, o quantitativo a ser pago, tudo deve ser claro e simples para o contribuinte e para todas as outras pessoas”;

- Comodidade – “Todo o imposto deve ser lançado no tempo ou modo mais provável de ser conveniente para o contribuinte”;

- Economia – “Todo o imposto deve ser architectado tão bem que tire o mínimo possível do bolso das pessoas para além do que traz para o erário público”.

Deve notar-se, seguindo Vasques (2008: 255 e ss.), que a citação demonstra que

nas ocasiões em que a doutrina desce do plano da fundamentação dos tributos público ao plano da sua repartição, a noção de benefício surge ligada à da capacidade contributiva. A ideia de que os tributos devem corresponder ao benefício proporcionado pelo soberano aos seus súbditos tempera-se com a ideia de que se deve contemplar a força económica de quem os paga, querendo isto dizer que se devem dispensar do tributo os mais pobres e ter em conta as necessidades mais elementares da economia familiar.

Superado definitivamente o princípio do benefício como fundamento último da tributação, nomeadamente em face da crítica normalmente apontada de que no caso dos impostos, dada a sua natureza unilateral, levaria ao resultado paradoxal de os mais ricos pagarem menos impostos e os mais pobres deverem pagar mais, por necessitarem de mais prestações sociais, assim resultando em regressividade do imposto, o que seria incompatível com as imposições do Estado de Direito Social (Vasques: 2008, 389-392), deve considerar-se efectivamente preponderante a ideia de tributação segundo a capacidade contributiva.

Já no caso das taxas, o princípio mais relevante não será o da capacidade contributiva, mas sim, mais pacificamente, o da equivalência, relevando a natureza comutativa destes tributos e, portanto, destacando a necessidade de proporcionalidade entre a contraprestação a cargo do sujeito passivo e a prestação pública em causa (Vasques: 2008).

Por outro lado, diga-se que a citação de Adam Smith alertava já também para a necessidade de eficiência dos sistemas fiscais.

Na verdade, há que atender a que a actual massificação das relações tributárias impede a praticabilidade de um sistema baseado no apuramento exacto da capacidade contributiva de cada sujeito passivo (o que implicava a verificação do montante exacto de todos rendimentos e da totalidade das despesas a este dedutíveis, por exemplo), impondo-se uma actuação tipificante da Administração, no sentido de se concretizar a tributação de acordo com o sentido da norma concomitantemente possibilitando uma actuação massiva e uniforme.

Assim, Dourado defende (2007:706) que

a administração, tal como o legislador, deve conciliar a aprovação de regulamentos e circulares fechando progressivamente os tipos legais através de regimes que se guiam pelo tipo médio ou frequente (que permitem a certeza jurídica e uma igualdade normativa), com a ponderação do caso individual segundo considerações de justiça fiscal viradas para o rendimento real, enquanto manifestação mais próxima da capacidade contributiva.

Vemos, pois, que a justiça e a eficiência são objectivos necessariamente convergentes na busca de sistemas fiscais optimizados.

Na verdade, como escrevem Machado e Nogueira da Costa (2012: 57),

a limitação ou erosão da base tributária, longe de ser uma boa notícia para os cidadãos, pode constituir ameaça à protecção dos seus direitos fundamentais. Assim, os problemas da racionalidade económica, justiça social e eficácia administrativa do sistema fiscal devem ser vistos como questões fundamentais da ordem constitucional livre e democrática.

Tavares da Silva (2013:15 e ss.) salienta:

A história dá-nos conta da evolução das diversas doutrinas e ideologias fiscais que ajudaram a desenhar os sistemas fiscais da modernidade. Todas elas surgem intrinsecamente associadas a determinada concepção de justiça, sendo por isso importante “agrupar estas duas perspectivas e conceitos, pois em qualquer economia capitalista o imposto é também um instrumento de promoção da *justiça distributiva* (Murphy / Nagel: 2002). [...]

Hoje é ainda impossível estudar o Estado Fiscal e o imposto sem atentar nesta origem económica e ideológica que lhe está subjacente e que justifica muitas

das “opções constitucionais” vertidas no art. 104º da nossa lei fundamental. É que o Estado fiscal não é apenas um Estado que se sustenta através de impostos, e nessa medida se opõe ao Estado patrimonial ou industrial, ele representa também, na expressão de Stuart Mill, o “neoliberalismo na produção com intervencionismo na distribuição”, impondo, assim, que a discussão não se limite ao nível adequado de intervencionismo e respectiva eficiência, mas se estenda simultaneamente, ao tema da *justiça fiscal*.

Por tudo isto, as directrizes do art. 104.º da CRP não podem deixar de ser interpretadas como meras orientações, que hão-de ser harmonizadas pelo legislador com o contexto económico vigente, em especial, com o grau de liberalismo da produção, com o nível de crescimento económico e com o índice de distribuição de riqueza existente no país (Calvo Ortega: 2012).

Os benefícios fiscais são, em face do exposto, figuras *sui generis*, apartadas do paradigma da contribuição igualitária para os encargos comuns do Estado, visto que, excepcionalmente, determinadas manifestações de capacidade contributiva são excluídas de tributação ou, sendo sujeitas a tributação, gozam de um regime mais favorável comparativamente ao consagrado para os demais factos tributários similares.

Sá Gomes, na sua Teoria Geral dos Benefícios Fiscais (1991: 11), expende que

qualquer que seja a terminologia empregada a definição normativa do sistema de benefícios fiscais articula-se com o próprio sistema de tributação regra cujo universo tributário pretende, excepcionalmente, desagravar, isto é, os benefícios fiscais hão-de articular-se, orgânica e sistematicamente, com a própria tributação regra, em termos qualitativos, enquanto excepções ao modelo da mesma tributação regra.

Ora, tal diferenciação haverá que fundar a sua legitimidade em outros valores que não os que decorrem do princípio da tributação segundo a capacidade contributiva, para que, ainda assim, cumpram o objectivo da justiça fiscal.

Desta forma, os benefícios fiscais são medidas excepcionais que se traduzem em derrogações ao regime regra de tributação e que são legitimados por objectivos extrafiscais de natureza vária. Nas palavras utilizadas no diploma legislativo que enquadra a matéria, o Estatuto dos Benefícios Fiscais, estes são medidas de carácter

excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem.

Assim, não serão – nesta acepção - benefícios fiscais as isenções técnicas, de que é exemplo a norma contida no art. 95º do Código do IRS, a qual dispõe que

[n]ão há lugar a cobrança ou reembolso quando, em virtude de liquidação, ainda que adicional, reforma ou revogação de liquidação, a importância a cobrar seja inferior a (euro) 25 ou a importância a restituir seja inferior a (euro) 10.

Estas isenções técnicas obedecem, assim, a meras considerações pragmáticas de relação custo/benefício, como bem se compreende, pois não seria racional alocar recursos às tarefas de liquidação e cobrança de dívidas fiscais de pequeno montante.

Igualmente, não são, neste sentido, benefícios fiscais outros mecanismos, como as isenções de IVA de que gozam as transmissões intracomunitárias ou as exportações, os quais decorrem da mecânica própria do imposto.

Devido, em suma, a esta característica da finalidade extrafiscal, autores há, como Casalta Nabais (2007:426), que integram a matéria dos benefícios fiscais na política extrafiscal, e portanto, não no Direito Fiscal Clássico mas no Direito Económico Fiscal.

Tavares da Silva (2013:27 e ss.) refere, porém, que

é hoje mais complicado estabelecer a delimitação do conceito de imposto a partir da sua finalidade meramente financeira. Os impostos destinam-se, principalmente, a garantir a arrecadação de receitas para suportar os custos com a realização das tarefas públicas.

Contudo, duas notas tornam esta realidade mais complexa: por um lado, os impostos produzem importantes efeitos económicos, assim como influenciam fortemente os comportamentos dos respectivos sujeitos passivos, efeitos que não podem ser ignorados pelo legislador fiscal. [...]

Assim, tornou-se mais difícil estabelecer com precisão uma linha delimitadora ou distintiva entre o direito fiscal (direito dos impostos) e o direito económico (conjunto de normas de direito público que visam regular a economia). Para este resultado contribuíram, sem dúvida, quer a própria mudança de paradigma do modelo económico decorrente da transição de um modelo de direcção pública da economia para um modelo de economia social de mercado em que o Estado e Sociedade cooperam na promoção do interesse público, quer ainda a integração

no Espaço Económico Europeu, centrado na implementação de um mercado interno europeu, que impõe fortes restrições aos mecanismos de intervenção estadual no domínio económico privado (ex. ajudas de Estado proibidas). [...]

Neste contexto, a criação de impostos com finalidades económicas ou sociais (os denominados *impostos extrafiscais*, especialmente populares em matéria ambiental – Saldanha Sanches: 2007, pp. 467-468) apenas pode ser admitida em situações claramente identificadas e justificadas por critérios de eficiência, sob pena de o Estado estar, ilegitimamente, a interferir, no livre desenvolvimento da economia de mercado, reduzindo a produção de riqueza à custa de excessivos custos de redistribuição, ou a utilizar pretextos económicos ou sociais para arrecadar receitas. [...]

Em contrapartida, a utilização do sistema fiscal para a prossecução de políticas económicas e sociais (ex. incentivo ao investimento estrangeiro ou às actividades culturais) exige as mesmas cautelas, impondo-se alguns limites à instituição de *benefícios fiscais*, uma vez que os mesmos são aptos a constituir uma fonte de injustiça fiscal quando consubstanciam meros privilégios de grupos de pressão que gravitam nas esferas de poder e capturam o legislador (Saldanha Sanches: 2010) e uma perturbação às regras da livre concorrência quando são selectivos e beneficiam claramente um conjunto de empresas.

Quer isto dizer, em suma que a *extrafiscalidade*, ou seja, o aproveitamento dos efeitos económicos e sociais da tributação para prosseguir políticas económicas e sociais, deve constituir hoje um expediente residual e utilizado com parcimónia, excepto quando a finalidade consista, precisamente, na correcção, pela via fiscal, dos efeitos económicos e sociais perversos da própria tributação, o que apenas é possível no contexto de uma boa articulação entre as medidas fiscais e as políticas públicas, (ver infra o caso da *green tax revolution*), mas não através de medidas fiscais avulsas.

Como vimos, a tónica desta investigação está ligada à funcionalidade associada ao benefício fiscal em causa, associada com a discussão sobre a legitimidade da figura e da sua utilização em concreto.

Não cabendo nos objectivos deste trabalho efectuar uma categorização ou classificação conceptual dos benefícios fiscais em geral, apenas importará verificar que o benefício à criação de emprego jovem terá como destinatários naturais todas as entidades empregadoras, portanto, todas as empresas potencialmente empregadoras.

Isto quer sejam constituídas como pessoas colectivas, mormente sob uma qualquer forma societária, quer sejam empresários em nome individual, pois que o n.º 1 estabelece o benefício quer em sede de tributação das pessoas colectivas (IRC), quer em sede de tributação das pessoas individuais (IRS).

Note-se que não se avança, neste ponto, sobre o alcance da norma de exclusão constante do n.º 4 do art. 19.º do EBF, ponto fulcral do litígio que serviu de mote a este trabalho de investigação.

Assim, não cuidará saber, nesta fase, se haverá que excluir a aplicabilidade do benefício somente no caso de o emprego jovem ter sido criado em favor de membros do agregado familiar do empresário em nome individual ou com um alcance mais alargado, como entendeu a inspecção tributária no caso concreto, em que a pessoa beneficiária do emprego criado era casada com um administrador da sociedade empregadora, no caso constituída sob a forma de sociedade anónima.

Essa será reflexão crítica a levar a cabo depois de exposta a doutrina convocada à discussão.

Cuidamos apenas de caracterizar conceptualmente, necessariamente de forma sumária, a figura jurídica aqui em discussão.

Trata-se, assim, de um benefício estabelecido no âmbito da tributação do rendimento, dirigido às empresas empregadoras e a sua mecânica própria é a de majoração de custos. Isto é, o benefício reflecte-se no apuramento da matéria tributável, considerando de forma majorada um custo suportado no âmbito da actividade da empresa, assim diminuindo, portanto, o lucro sujeito a tributação.

### **3. Os benefícios fiscais no contexto da minimização dos encargos fiscais**

#### **3.1. Minimização fiscal**

É um facto notório que os cidadãos preferem não pagar impostos ou, não podendo evita-lo, tentam minimizar o mais possível a medida desse encargo, já tendo sido, de forma desassombrada, afirmado que «[a] maioria dos cidadãos despreza os deveres fiscais, considerando moralmente lícito o incumprimento das respectivas normas.» (Pereira, 2008:3).

Ainda que possa considerar-se tal visão demasiado generalista e até exagerada, sem dúvida que nos actuais Estados fiscais, existe uma vontade generalizada de redução da pressão fiscal, quer por parte das empresas, quer por parte dos contribuintes pessoas singulares.

Nas palavras de Freitas Pereira (2010: 413) é «inerente à racionalidade económica, quer no plano pessoal quer no plano empresarial, a minimização dos impostos a suportar.»

A busca de minimização dos encargos fiscais deve-se a vários factores. Como apontam Machado e Nogueira da Costa (2012: 424) são igualmente relevantes sentimentos como os de justiça, solidariedade, pertença à comunidade, entre outros. Os mesmos autores referem ainda a ideia expressada por Freitas Pereira em 1986<sup>3</sup> no sentido de que a percepção da sociedade sobre a má gestão dos dinheiros públicos configura um incentivo à fuga ao imposto.

Freitas Pereira reitera posteriormente a ideia (2010: 432 e ss.) de que a evasão tem como causa primeira «a falta de uma política que assegure uma efectiva igualdade de todos os contribuintes perante o fisco», bem como menciona que

se os cidadãos visualizarem que a política fiscal é orientada por finalidades que não compreendem ou não aceitam, que está ao serviço de grupos de pressão mais activos e influentes, a fuga aos impostos aparece aos seus olhos como legitimada pelas próprias políticas seguidas.

---

<sup>3</sup> Freitas Pereira, Manuel Henrique - *Evasão e Fraude Fiscais: causas, modalidades, consequências*. Boletim da Inspeção-Geral de Finanças, Ano 4, nº 13 (1986).

Pereira (2008:3), já citado, refere, a propósito, que

[t]al incumprimento tem normalmente como pretexto a consideração, nem sempre desfasada da realidade, de que ao pagamento do imposto corresponde uma actividade por parte do Estado que é também sistematicamente incumprida – a salvaguarda do “bem comum” pela satisfação das necessidades colectivas.

Novamente com Freitas Pereira (2010:434),

deverá ter-se como muito importante a existência ou não de indulgência social perante a evasão e a fraude, que façam desta não uma conduta merecedora de reprovação, mas, até, por vezes, motivo de admiração. Daqui pode derivar um clima social que não aceita como especialmente censuráveis condutas de fuga ao fisco e, desse modo, como que inviabiliza as correspondentes sanções. Neste aspecto, o contexto cultural é muito importante e daí que historicamente os latinos tenham uma atitude cívica perante o imposto muito pior que os anglo-saxões.

A que ponto chegam os cidadãos nessa tentativa de fuga - usado o termo aqui num sentido amplíssimo - leva a uma distinção prévia à análise que se propõe neste momento, tendo a doutrina adoptado diferentes termos e expressões para diferenciar o nível de fuga ao pagamento de impostos.

Assim, os contribuintes podem infringir directamente as normas fiscais, praticando infracções fiscais, sendo esta actuação designada *contra legem*.

Diversamente, pode buscar vias alternativas de alcançar o mesmo resultado económico que obteria colocando-se no âmbito de uma norma de incidência, mas evitando a utilização da forma jurídica tributada, no que é normalmente catalogado como evitação fiscal ou elisão fiscal.

Sá Gomes<sup>4</sup>, *apud* Machado e Nogueira da Costa (2012: 423) distingue, dentro da evasão fiscal em sentido amplo, entre os comportamentos de evasão fiscal ilícita, os quais configuram infracções à lei fiscal e evasão fiscal lícita, a qual volta a subdividir entre evasão fiscal *intra legem* e evasão fiscal *extra legem*.

---

<sup>4</sup> Sá Gomes, Nuno - *Criminalização das infracções tributárias. Ciência e Técnica Fiscal* nº 392, 1998.

Os mesmos Machado e Nogueira da Costa (ibid.: 423) referem ainda a posição de Leite de Campos<sup>5</sup> que entendem no sentido de haver somente que distinguir entre violação da lei fiscal e prevenção fiscal, «lícita quer se trate de uma escolha fiscal *intra legem*, quer de uma escolha fiscal *extra legem*, uma vez que aqui o contribuinte não viola a lei, antes actuando ao abrigo do *princípio da liberdade de gestão fiscal*».

No entanto, normalmente faz-se a distinção entre actuação *intra legem* e *extra legem*, reservando-se a primeira aos comportamentos previstos pelo legislador a atribuídos ao cidadão como um direito a exercer de acordo com as suas opções individuais e a segunda como o comportamento de evitar a oneração fiscal iludindo o propósito da norma, utilizando abusivamente a técnica jurídica, o que pode dar lugar a uma censura por parte do ordenamento jurídico no seu todo.

É para estes casos que foi consagrada legislativamente a hipótese de desconsideração fiscal dos negócios jurídicos alternativos, abusivos, efectuando-se a tributação de acordo com os actos e negócios ditos normais, sujeitos a imposto.

### **3.2. Abuso de direito no domínio da tributação**

A ideia de abuso de direito decorre dos princípios gerais de Direito determinando que os direitos devem ser exercidos de acordo com os fins e dentro dos limites com que foram pretendidos pela ordem jurídica.

O abuso de direito está normalmente previsto nas codificações civis, ramo de Direito antiquíssimo e muito sedimentado quer ao nível da legislação, quer da sua concretização pela doutrina e pela jurisprudência.

O Direito Tributário, enquanto ramo autónomo, tem crescido em importância enquanto objecto de análise doutrinal, bem como tem crescido em número e relevância a correspondente jurisprudência, quer da jurisdição estadual quer, mais recentemente, dos tribunais arbitrais, desde a aprovação do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária.

Uma decisão que pode considerar-se norteadada pela ideia de abuso de Direito, ainda sob vigência de lei anterior à consagração da cláusula geral anti abuso, foi proferida

---

<sup>5</sup> Leite de Campos, Diogo - *Evasão Fiscal, Fraude Fiscal e Prevenção Fiscal*. In *Problemas Fundamentais do Direito tributário*. Lisboa (1999) (pp. 199 e ss.).

pelo STA no recurso n.º 24585, em 3 de Maio de 2000, no chamado caso da lavagem dos cupões (cfr. acórdão em Saldanha Sanches, 2000b: 54 e ss.).

Resumindo extremamente, a decisão assenta na constatação de uma falha ao nível da previsão legal do imposto sobre capitais, o que levava à celebração de contratos atípicos utilizados em esquemas de planeamento fiscal tido como abusivo.

Saldanha Sanches, embora reconhecendo que a decisão foi norteadada por imperativos de justiça, critica duramente o aresto por incongruência da fundamentação. As reservas do reputado fiscalista são importantes, destacando-se (2000b:60)

o STA extrai uma interessante conclusão: o CIRS usa na previsão legal de tributação dos capitais um “conjunto normativo [...] em que o resultado económico é o elemento essencial, do que resulta serem abrangidos no âmbito da previsão legal todos os factos que o permitam atingir, sejam negócios directos, sejam negócios indirectos”.

Há que opor a isto duas objecções: A primeira é que o CIRS, e para nós este é um dos seus principais defeitos, está nos antípodas dos sistemas que utilizam uma concepção abrangente de rendimento. Como sucede por exemplo, com particular nitidez, no sistema fiscal norte-americano. Nesse sistema “*gross income*” é “*all income from whatever source derived*”.

Aquilo que tem caracterizado o sistema português e uma ingloria tentativa de definir rendimento, categoria a categoria [...]

[M]esmo se tivesse adoptado este modelo de previsão em que a norma só é densificada quando se passa para as exclusões de tributação lá estava a tal alínea sobre as mais-valias das obrigações a convencer todos os que estudam direito fiscal que neste caso não haveria - não podia haver – tributação.

Também a propósito da referida decisão (2000a: 44), conclui primordialmente, no sentido da necessidade de estabelecimento de uma cláusula geral anti abuso, que

a Administração fiscal e os tribunais agem motivados por um impulso de justiça procurando impedir as reduções de tributação por esta via legal, que consideram ilegítima. E podemos facilmente compreendê-los: é uma espécie de insurreição contra o irrealismo metodológico da proibição da analogia, e da tipicidade fechada que quase ainda domina boa parte da nossa doutrinas [sic] e da nossa técnica legislativa.

Conduzindo deste modo a uma jurisprudência dos sentimentos ou dos impulsos, esta sim, lesiva da segurança jurídica. E é isto que justifica a criação de uma cláusula geral anti abuso que, obrigando a Administração fiscal a demonstrar que se verificou por parte do sujeito passivo um comportamento que preencha e que dê a este a possibilidade de provar que agiu de acordo com uma intenção empresarial legítima.

A primeira cláusula geral anti abuso introduzida em Portugal estabelecia a ineficácia de negócios jurídicos levados a cabo primacialmente por razões fiscais, apresentando graves problemas ao nível da formulação, uma vez que aparentemente prescindia da verificação do que veio a ser designado elemento normativo, isto é, o carácter abusivo que lhe grangeia a desaprovação do ordenamento jurídico no seu todo.

Foi amplamente suscitada a questão da inconstitucionalidade da formulação, justamente em face de não resultar do texto da lei a necessidade de um juízo de censurabilidade sobre a conduta a desconsiderar, sendo certo que é pacífico na doutrina a existência de um direito legítimo ao planeamento fiscal (Avelãs Nunes: 2000).

Do Código de Processo Tributário, a norma passou para a Lei Geral Tributária, vindo a redacção actual da Lei nº 30-G/2000, só podendo ser desconsiderados os negócios considerados tanto fiscalmente ordenados como abusivos.

A existência de cláusulas gerais anti abuso ao nível do Direito Tributário tem sido objecto de controvérsia, pois que, numa perspectiva crítica, é fácil apontar problemas ao nível da segurança jurídica e da previsibilidade das consequências dos comportamentos dos contribuintes.

No entanto, é também inegável a importância de serem estabelecidos mecanismos de combate à evasão fiscal, contrariando a tendência de iludir a norma fiscal, assim frustrando o imperativo de Justiça de que todos devem contribuir para os encargos públicos de acordo com a medida da sua capacidade contributiva.

Uma decisão emblemática da jurisdição estadual, incontornável quando se pretende abordar a concretização jurisprudencial da cláusula geral anti abuso, é o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no processo n.º 04255/10, ao ressaltar que os direitos de liberdade de empresa e de iniciativa económica não são direitos

absolutos e não podem ser exercidos de forma abusiva, e que tem sido amiúde invocada na litigância existente sobre casos concretos de aplicação da cláusula.

Mais do que críticos puros ou apologistas puros, a maioria dos Autores reconhece a existência de um problema que carece de resposta por parte da ordem jurídica, alertando para as directrizes essenciais que hão-de guiar o intérprete, seja a Administração Fiscal, chamada a decidir se deve aplicar a cláusula nos casos concretos surgidos - sendo certo que a imaginação humana é sempre mais fértil do que o previu o legislador - seja os tribunais, chamados a aferir da legalidade das liquidações advenientes da actuação administrativa.

### **3.3. Os benefícios fiscais e o planeamento fiscal**

Diversamente das citadas realidades de evasão ou elisão fiscal, em maior ou menor grau anómalas, os cidadãos e as empresas podem limitar-se a aproveitar as vias de poupança fiscal que o legislador lhes confere, por exemplo, aproveitando um benefício fiscal, no que a doutrina classifica como planeamento fiscal legítimo.

Ora, feito este esforço de delimitação de fronteiras, há que estabelecer, desde já, que os benefícios fiscais não se posicionam *per se* na área da fuga aos impostos, nem sequer do abuso de direito em matéria fiscal.

Não obstante, é inquestionavelmente possível aproveitar de forma abusiva um benefício fiscal.

Aliás, muitos dos casos registados de aplicação de cláusula geral anti abuso ocorreram no âmbito de operações consideradas artificiosas em ordem ao aproveitamento (formalmente legal) de um benefício fiscal.

É de ressaltar que a cláusula geral anti abuso existe para os comportamentos que se movem dentro do que é formalmente legal, mas não servem o propósito visado pela lei, antes visando, única ou primacialmente, a vantagem fiscal.

É nesta desconformidade entre o fim visado pela norma e o concreto fim visado na utilização da norma (e/ou da forma jurídica) por parte do sujeito passivo que reside o carácter antijurídico, ou censurável, ou, na linguagem mais disseminada, o elemento normativo.

Abundante jurisprudência arbitral tem decidido não dever aplicar-se a CGAA a casos de transformação societária com base num entendimento deste elemento normativo bastante rígido, considerando que o legislador entendeu justificar-se a exclusão da tributação das mais-valias provenientes da alienação de acções pelo interesse público da criação de sociedades anónimas.

Escudando-se em posições assumidas pelo Prof. Saldanha Sanches, não poderia efectuar-se a tributação sem que se violasse a vontade legislativa clara e discutir se tal opção legislativa era justa, ou não, naturalmente não seria relevante para a apreciação.

De facto, de acordo com o entendimento jurisprudencial referido, haveria uma «lacuna consciente de tributação» impeditiva da aplicação da CGAA a todos os casos de alteração societária, a menos que houvesse uma nova transformação (desta feita de sociedade anónima novamente para sociedade por quotas) que permitisse julgar contrariada esta intenção legislativa – cfr., por todos, o Acórdão proferido no proc. 264/2014-T CAAD.

Ora, tendo presente o ensinamento de Freitas Pereira (2010:435),

[a]s práticas evasivas aproveitam-se com frequência de lacunas da lei ou de disposições legais deficientemente formuladas, mas também acontece que muitas vezes se servem da letra da lei para fins diversos daqueles que o legislador tinha em mente.

Realmente, o essencial para a apreciação do desvalor jurídico de uma situação que se contém dentro do que é formalmente legal deve ser a desadequação dos objectivos concretamente prosseguidos pelos intervenientes em relação aos objectivos gerais do legislador, isto é, os interesses públicos que se entenderam preponderantes para estabelecer uma determinada disciplina legal ou forma jurídica e, mormente, para estabelecer um benefício fiscal como a referida exclusão de tributação.

A propósito destas questões de transformação societária, entendeu-se no processo n.º 47/2013-T CAAD que

o raciocínio defendido por Saldanha Sanches impediria qualquer aplicação da CGAA pois, ou a conduta está expressamente proibida por lei, ou, nos casos de aplicação de cláusula geral anti abuso, bastaria haver uma lacuna ou uma

disposição menos clara, que o contribuinte poderia “manipular” a teleologia da norma.

E como também aí se disse,

não colhe o argumento de que é o próprio legislador que, não proibindo expressamente o acto abusivo, deseja ou incentiva a prática do mesmo. A teleologia do art. 38.º, n.º 2, é clara: sancionar comportamentos elisivos, portanto, comportamentos que só aparentemente são legais, que se escondem sob operações artificiais, às quais não subjaz uma verdadeira razão económica.

Posteriormente, foram proferidas outras decisões – refiram-se os acórdãos tirados nos proc. 131/2014-T CAAD e 51/2014-T CAAD<sup>6</sup> – que se afastaram de uma perspectiva monolítica sobre o elemento normativo, centrando a decisão numa apreciação da (des)adequação entre os fins prosseguidos concretamente *in casu* e os objectivos subjacentes à consagração da forma societária sob o tipo anónimo e à consagração do benefício fiscal da exclusão de tributação das mais-valias resultantes da alienação de acções.

Consonantemente, também Palma (2015:43) coloca o assento tónico nesta desadequação:

[o] direito ao planeamento fiscal consiste precisamente na liberdade que assiste a todos de, no exercício legítimo do princípio da autonomia da vontade e da liberdade contratual, eger e realizar, de entre os contratos, negócios ou operações previstos no ordenamento jurídico, aqueles que lhes permitam obter os resultados económicos pretendidos com um menor esforço fiscal.

A obtenção de uma vantagem fiscal será lícita desde que exista uma devida adequação entre os negócios jurídicos escolhidos e os fins económicos obtidos.

O problema surge quando, com o único ou predominante objectivo de obtenção de uma vantagem fiscal, se abusa das formas jurídicas.

Também Santos (2009:84) refere, com aplicabilidade à questão,

o instituto do abuso de formas jurídicas, de raiz alemã, que repudia “a preponderância, na estruturação do negócio e na actuação do contribuinte, do elemento fiscal sobre o elemento económico ou fim prático”, isto é, “a

---

<sup>6</sup> A decisão do processo 131/2014-T CAAD, foi tomada por unanimidade. A decisão proferida no processo 51/2014-T é muito semelhante e foi votada por maioria, com voto de vencido do árbitro presidente, Conselheiro Jorge Lopes de Sousa.

utilização abusiva das estruturas de Direito privado” e que, a exemplo do instituto da fraude à lei, influenciou a actual versão da nossa cláusula geral anti-abuso[.]

Da fundamentação do acórdão proferido no proc. 131/2014-T destaca-se:

[E]ntende-se, no que concerne à aplicação da cláusula geral anti abuso objecto do artigo 38.º, n.º 2 da LGT, aqui em causa, que a mera realização de um acto ou negócio jurídico por razões estritamente fiscais, e ainda que não tenha qualquer outra justificação material, que não aquelas, não licenciará, de per si, a AT a retirar-lhe eficácia.

Para que seja legalmente possível a privação da eficácia do acto ou negócio jurídico realizado essencial ou principalmente por razões fiscais, incluindo a transformação de uma sociedade por quotas em sociedade anónima, torna-se, ainda, indispensável que tenha havido uma utilização de modo causalmente relevante, de meios artificiosos ou fraudulentos e de abuso das formas jurídicas. [...] Essencialmente, o busílis da questão central dos presentes autos, situa-se, precisamente, aqui [...] para que a eficácia daquele negócio seja, para efeitos fiscais, legitimamente retirada, torna-se, então, necessário que se demonstre que tal vantagem não seria alcançada, total ou parcialmente, sem utilização de meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas.

A expressão legal do requisito de aplicação da cláusula geral anti abuso que ora nos ocupa não é particularmente feliz, sendo eminentemente conceptualista e, pensa-se, redundante.

Seja qual for a construção doutrinal a que se adira na matéria em questão, estar-se-á em todo o caso de acordo que a expressão legal se reporta a um uso anormal das formas jurídicas, em termos de haver uma contradição entre a finalidade da tutela normativa concedida por meio das normas ou estruturas jurídicas utilizadas, e a utilização que delas, em concreto, é feita.

Convoca-se esta decisão arbitral pois, por um lado, é um exemplo de explicitação de como os factos concretos apurados são subsumidos aos elementos que constituem a hipótese normativa do art. 38º, nº 2 da LGT. Por outro, salienta a verificação de uma contradição entre a finalidade da tutela normativa concedida por meio das normas ou estruturas jurídicas utilizadas e a utilização que delas, em concreto, é feita.

No entanto, a verdade é que a maioria das decisões arbitrais sobre casos semelhantes tem dado procedência à impugnação. Na realidade, estes casos revelam-se

geralmente melindrosos pelo seu carácter de fronteira entre o que é encarado, por uns, como planeamento fiscal perfeitamente legítimo e, por outros, como comportamento abusivo, ainda que formalmente legal.

Poiares Maduro e Frada de Sousa (2009:119 e ss.) comparam mesmo a matéria à *no man's land* da guerra das trincheiras:

Era nesse território, de contornos instáveis, que os combates mais sangrentos se desenrolavam. Com efeito, quando as investidas de uma ou de outra das partes eram bem sucedidas, a terra de ninguém deixava de ser de ninguém, ao menos temporariamente, até que o oponente realizasse um contra-ataque bem sucedido.

Certas disputas jurídicas assemelham-se, pelo seu ardor e dimensão, a verdadeiros combates – felizmente sem sangue, mas com muito suor intelectual e porventura algumas lágrimas – que, por vezes, também se travam em espaços de fronteira entre o legalmente admissível e o inadmissível que fazem lembrar uma espécie de “terra de ninguém”. É o que se passa no âmbito fiscal com as disputas travadas no terreno da elisão ou, para quem preferir, da evitação fiscal.

[...] o TJCE reconhece expressamente, no domínio do IVA, que um sujeito passivo tem o direito de escolher a melhor forma para si de organizar a sua actividade económica de modo a limitar a sua dívida fiscal. Essa liberdade de escolha tem, no entanto, de ser exercida no respeito do direito comunitário. O problema fundamental que se coloca é o de determinar a moldura dentro da qual a actuação do contribuinte é legítima: isto é, em que medida, no exercício da liberdade de operar no mercado, está a escolher entre formas legítimas, segundo o sistema comum de IVA, de exercer a sua actividade económica. Se é certo que nem todas as operações de elisão fiscal deverão ser consideradas inadmissíveis, é também certo que nenhum sistema jurídico pode permitir todo e qualquer tipo de evitação fiscal.

De facto, em sentido oposto militam realidades legitimamente protegidas: por um lado, a racionalidade económica da minimização dos encargos, nomeadamente com impostos, e a protecção – que se entende constitucionalmente consagrada – do direito ao planeamento fiscal. Por outro, os imperativos constitucionais da repartição justa dos encargos tributários e da legalidade e da igualdade, nomeadamente na vertente da proibição dos privilégios fiscais.

Assim, em teoria, será fácil dizer o que constitui um abuso de direito em matéria tributária. No entanto, a qualificação de uma dada situação concreta como abusiva já

é muito mais susceptível de variações que, por certo, irão beber à mundivisão e valorações próprias de cada julgador.

Abstraindo, por ora, da possibilidade de utilização abusiva, a verdade é que, no momento actual, a concessão de benefícios fiscais é uma forma poderosa de modelação de comportamentos.

Deve, efectivamente ter-se em conta a predisposição generalizada para a minimização dos encargos fiscais, pelo que as pessoas normalmente procuram aproveitar todos os benefícios fiscais de que lhes seja legítimo usufruir.

Por outro lado, felizmente, a propensão para violar a lei - ou melhor, o Direito – é também menor, ou mesmo residual, por parte da generalidade dos membros da comunidade, os quais anseiam por uma vida arredada de conflitualidade ou litigância de natureza fiscal ou mesmo, em última análise, criminal.

Nesta medida, a concessão de benefícios fiscais é normalmente encarada pela comunidade contribuinte com simpatia, sendo certo que esta via pode ser um modo muito eficaz de promover alterações de comportamentos, dado que as pessoas tendem a aproveitar os benefícios fiscais, no uso do que a doutrina geralmente classifica como planeamento fiscal legítimo.

### **3.4. Problemas apontados à política de consagração de benefícios fiscais**

Na verdade, não pode obliterar-se que existem críticas frequentes a esta figura jurídica, ou, em abono do rigor, não da figura, antes da utilização que o legislador historicamente dela tem feito.

Por um lado, é incontornável a vertente da introdução de uma dose de desigualdade na distribuição dos encargos tributários, pois que os benefícios fiscais, independentemente da sua categorização, resultam sempre numa excepção à tributação regra.

Naturalmente, os benefícios fiscais devem ser caracterizados como despesa, e, nessa medida, sujeitos a previsão e autorização orçamental – cfr. o n.º 3 do art. 2.º do EBF, o qual determina que «[o]s benefícios fiscais são considerados despesas fiscais, as

quais podem ser previstas no Orçamento do Estado ou em documento anexo e, sendo caso disso, nos orçamentos das Regiões Autónomas e das autarquias locais.»

Portanto, deveriam ser objecto de cuidadosa quantificação, sendo certo que têm sido apontadas deficiências graves ao sistema de quantificação e relato efectuado pelo Ministério das Finanças.

De facto, o Tribunal de Contas (2014: 7) efectuou uma auditoria à quantificação da despesa fiscal, uma vez que

[n]os seus Pareceres sobre a Conta Geral do Estado o Tribunal tem formulado reservas relativamente ao valor da despesa fiscal, manifestamente subavaliado, registado em sucessivas Contas sublinhando o desrespeito de princípios e regras orçamentais, o incumprimento do Estatuto dos Benefícios Fiscais (face ao conceito legal de benefício fiscal) e as deficiências que afetam os procedimentos em vigor. Neste contexto, o Tribunal decidiu examinar em 2013 os sistemas de informação e controlo implementados para a quantificação da Despesa Fiscal.

As conclusões da auditoria foram vertidas no relatório n.º 19/2014, da 2.ª secção, Departamento de Auditoria II, visando responder à questão «a despesa fiscal é devidamente quantificada pela administração tributária e relevada na conta geral do estado?».

As principais conclusões constantes do relatório são:

Os sistemas de informação tributários não contêm dados completos sobre todos os benefícios fiscais não assegurando a adequada e integral quantificação da respetiva despesa fiscal.

O processo de quantificação da despesa fiscal não tem por base metodologia aprovada pela Autoridade Tributária e Aduaneira com a definição da estrutura comum de cada imposto, a distinção entre benefícios fiscais e desagravamentos fiscais estruturais e a especificação dos respetivos critérios de classificação.

A quantificação da despesa fiscal não é acompanhada da inventariação completa e apropriada dos benefícios fiscais, por imposto, com a respetiva justificação económica e social.

As insuficiências e deficiências identificadas nos sistemas de informação e controlo do processo de quantificação conduzem à subavaliação da despesa

fiscal, máxime [sic], em IRC, IVA e IS. A despesa fiscal em IUC não foi quantificada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

A despesa fiscal quantificada pela Autoridade Tributária e Aduaneira não foi integralmente relevada na Conta Geral do Estado de 2012, com destaque para a omissão de € 1.045 M provenientes de benefícios em IRC atribuídos a Sociedades Gestoras de Participações Sociais (mais do dobro da respetiva despesa fiscal relevada na Conta Geral do Estado).

A despesa fiscal em IRC encontra-se concentrada num número reduzido de benefícios e de beneficiários. Por outro lado, subsistem benefícios fiscais que operam por dedução à matéria coletável, com prejuízo para a equidade do sistema fiscal.

O sistema de contabilização orçamental apenas regista despesa fiscal relativa a isenções de IVA que geram restituição de imposto e a Conta Geral do Estado não discrimina a despesa fiscal adequadamente pois mais de metade dessa despesa em IRC, ISV e ISP é inscrita na rubrica residual “Outros” da função “Assuntos Económicos”, sem discriminar a respetiva justificação económica e social.

Face às deficiências verificadas nos sistemas de informação e controlo e aos erros materiais detetados na quantificação da receita cessante por benefícios fiscais (despesa fiscal) de 2012, o Tribunal formulou e reitera reservas sobre os valores de despesa fiscal inscritos nos mapas da Conta Geral do Estado e Lei do Orçamento do Estado e no relatório do Orçamento do Estado.

As conclusões da auditoria foram sujeitas a contraditório e deram lugar à formulação de recomendações às entidades responsáveis.

Ora, uma prestação de contas fiável faz parte imprescindível da justiça do sistema, nomeadamente na vertente do controlo público.

Há, a este ponto chegados, que recordar as palavras de Saldanha Sanches (2010:48):

O discurso benevolente na política tributária e a negação do sacrifício patrimonial inerente à cobrança dos impostos e ao dever de contribuir para o financiamento dos gastos públicos encontram o seu apogeu na atribuição política das normas que concedem benefícios fiscais: o benefício fiscal surge sempre como algo que vai beneficiar o contribuinte (como o nome indica), criando-se uma desoneração que vai atenuar a pressão fiscal.

Na verdade, o benefício fiscal tem um elevado custo sistemático na medida em que desonera alguns contribuintes, mas aumenta a oneração dos restantes: este resultado é inevitável, uma vez que a distribuição da carga fiscal é um jogo de soma zero, isto é, um jogo em que aquilo que um jogador recebe é directamente proporcional ao que os demais perdem. A menor tributação de alguns contribuintes, como programa da norma fiscal, conduz sempre a uma tributação adicional de outros, o que compensa a receita perdida pela atribuição do benefício fiscal. Assim, o sistema fiscal (aqui entendido como o conjunto de normas que prevêm onerações tributárias para os cidadãos e empresas), que deve ser harmonioso e equilibrado, fica desequilibrado porque há uma norma que abertamente dá 100 a uns contribuintes, mas de um modo escondido tira os mesmos 100 aos demais.

*A priori* deve cuidar-se, pois, da etapa primeira, a da consagração dos benefícios. Em face do resultado de oneração adicional dos demais contribuintes há que garantir que o fim visado é mais digno de tutela do que a receita perdida.

Ora, este é um campo bastante problemático, pois que autores consagrados reconhecem que se encontra por demais minado da actividade de grupos de pressão, nem sempre, possivelmente quase nunca, motivados de razões imbuídas da prossecução do interesse geral.

Como alertava Saldanha Sanches (*ibid.*: 48 e ss.),

o aspecto mais nocivo do benefício fiscal é que a sua atribuição constitui o domínio de actuação privilegiada dos grupos de pressão que focam os seus esforços em construir uma justificação para o regime de excepção e em obter uma decisão legislativa que a consagre. [...]

A desigualdade de tratamento entre factos semelhantes com alguns excluídos de tributação exige uma justificação, sob pena de regresso aos privilégios fiscais. Tal justificação pode ser de ordem económica (a isenção de um certo sector pode ser condição de maior crescimento económico, com benefício geral) ou social. [...] Em todos estes casos (e em muitos outros), poderemos encontrar razões para a atribuição de um regime fiscal mais favorável, mas a multiplicação destas razões – e a consequente multiplicação de benefícios fiscais (que depois de serem concedidos tendem a perpetuar-se independentemente de um juízo renovado sobre a sua real eficácia) – é um dos problemas principais dos sistemas fiscais de hoje. [...]

Estas questões podem contribuir para o estreitamento da base fiscal (menos contribuintes a pagarem imposto sobre a totalidade dos seus rendimentos), com o conseqüente aumento das taxas sobre os contribuintes que não conseguiram benefícios fiscais, podendo mesmo dizer-se que a luta pelo alargamento das bases tributárias está normalmente subjacente aos projectos de reforma fiscal.

Poiars Maduro e Frada de Sousa (2009: 123), a propósito ainda do sistema comum do IVA como constava da Sexta Directiva, ponderavam que

pondo de lado as razões económicas, práticas ou de ordem social que justificaram a consagração na Sexta Directiva das inúmeras isenções aí previstas, em particular no artigo 13, deve conceder-se que uma parte substancial dos reenvios prejudiciais para o Tribunal de Justiça, resultam precisamente da existência dessas isenções. [...]

Mesmo não se concordando em toda a sua extensão com Richard Epstein, para quem, de forma paradoxal, se impõe, cada vez mais, a adopção de regras simples para responder às exigências de justiça que se fazem sentir no mundo complexo em que vivemos, ela pode ter algum sentido no quadro de uma reflexão crítica sobre algumas das inúmeras isenções fixadas na Sexta Directiva. Mau grado as óptimas intenções (por vezes até sociais) que animaram a sua consagração pelo legislador comunitário, algumas dessas isenções podem dar azo a mais problemas e abusos do que a benefícios, ao abrirem a porta a comportamentos oportunistas, geradores de ineficiências e de aumentos de regressividade em termos de justiça fiscal.

As palavras destes autores, relativas embora às isenções consagradas na Sexta Directiva, mantêm inteira validade e podem perfeitamente aplicar-se uma boa parte dos benefícios fiscais hoje existentes.

Na verdade, a concessão de benefícios fiscais, sendo, pese embora, um instrumento normal de política económica e social do Estado Social contemporâneo (Casalta Nabais, 2007: 427), reclama, para a sua legitimação, que todo o processo deva estar sob a égide do princípio do Estado de Direito.

Assim, desde a consagração na lei até à decisão consciente sobre a eficácia, mormente se deverá ser revogado, passando pela aplicação criteriosa da lei, em concreto, nomeadamente pelos Tribunais, quando este tipo de litígios é submetido à sua apreciação, a decisão tem de ser orientada pelas normas legais e supralegais aplicáveis.

Além disso, a atribuição de benefícios fiscais só será uma técnica legislativa legítima, desde que operada em ordem à prossecução de objectivos e bens jurídicos que sejam conformes ao projecto social consagrado comunitariamente, por meio de consensos alargados, isto é, em princípio, para a prossecução dos fins do Estado estabelecidos na Constituição.

No caso concreto em análise, como bem se considerou no acórdão nº 396/15, do Tribunal Constitucional, não é a legitimidade do fim que está em discussão, pois não se descarta a suma importância do objectivo da promoção do emprego jovem, ou da promoção da reintegração no mercado de trabalho de desempregados de longa duração, ambos em condições de estabilidade.

#### **4. A vinculação das normas consagradoras de benefícios fiscais aos princípios constitucionais fundamentais**

Quanto aos fins, como visto no capítulo anterior, a concessão de benefícios fiscais não configura um campo aberto à vontade legislativa, antes é um poder de conformação previamente orientado para a promoção ou protecção de certos bens jurídicos e valores constitucionalmente consagrados.

Também quanto aos meios, não está o legislador ordinário isento de vinculações impostas pela Lei Fundamental. Nestas avultam os princípios da igualdade e da legalidade.

O princípio da igualdade no âmbito fiscal, sustenta, como é consabido, a proibição dos privilégios e o princípio da distribuição igualitária dos encargos públicos, de acordo com a capacidade contributiva.

De regresso à conseguida síntese de Saldanha Sanches (2010:49), «[a] desigualdade de tratamento entre factos semelhantes com alguns excluídos de tributação exige uma justificação, sob pena de regresso aos privilégios fiscais.»

E, se todos os benefícios fiscais serão distorções a esta obrigação de contribuir igualitariamente para os encargos públicos, o fundamento da discriminação terá de ser axiologicamente aceitável.

Já quanto ao princípio da legalidade, recorde-se que no domínio dos benefícios fiscais vigora o princípio da tipicidade fechada, plasmado no art. 103º, nº 2 da CRP, pelo que a disciplina geral dos mesmos só pode ser objecto de definição através de lei da Assembleia da República, ou de decreto-lei autorizado, de acordo com o previsto no art. 165º da nossa Lei Fundamental.

Na verdade, escreve Casalta Nabais (2004: 363) que

é sabido como, partindo exclusivamente de um entendimento garantístico do princípio da legalidade, tradicionalmente se limitaram as exigências deste à acção agressiva ou interventora (*Eingriffsverwaltung*) e já não à acção prestadora ou favorecedora (*Leistungsverwaltung*), como é a que se materializa na atribuição de benefícios fiscais. E embora este entendimento esteja hoje ultrapassado, quer pelo erro em que labora, ao não ter em conta que os benefícios fiscais a uns implicam mais impostos para a generalidade dos

contribuintes e a eventual recusa de benefícios a outros, quer pela perspectiva estritamente garantística em que assenta, justifica-se a referência constitucional expressa a tais benefícios para se evitar equívocos ou dificuldades de interpretação, sobretudo se se tiver em conta que os benefícios fiscais são, por via de regra, medidas extra-fiscais a que alguma doutrina, na qual nos incluímos, recusa a aplicação pura e simples da “constituição fiscal” e, designadamente, do princípio da legalidade fiscal.

De resto, a reserva à lei dos benefícios fiscais tem a mesma justificação da reserva à lei dos impostos, já que os mesmos constituem despesas que não são orçamentadas ou, sendo-o, a sua orçamentação é uma simples estimativa ou cálculo como a das receitas e não uma fixação como a das despesas, compreendendo-se assim a sua subordinação à mesma reserva de lei da das normas relativas à imposição positiva: é que, a entender-se de outro modo, as normas sobre benefícios fiscais furtar-se-iam à reserva de lei fiscal, porque não são impostos, e à reserva de lei do orçamento, dado neste não poderem ser fixadas, mas tão-só estimadas ou calculadas.

Efectivamente, conforme escreve Brás Carlos (2014:94),

[e]m matéria de benefícios fiscais, salientamos, em primeiro lugar, o significado que resulta do facto de a reserva de lei parlamentar ter abrangido também este elemento. Isso revela que a natureza garantística do princípio da legalidade não se destina unicamente, como seria numa certa visão liberal, a proteger o contribuinte destinatário directo da norma tributária (neste caso, o beneficiado). Antes abrange, também, o interesse de todos os outros, por quem será distribuído o esforço fiscal de que o beneficiado foi desonerado.

Estes dois princípios não devem ser encarados como vinculações autónomas. Ao contrário, deve buscar-se o equilíbrio óptimo entre as duas exigências. A propósito, considera-se no Acórdão do Tribunal Constitucional nº 855/2014, de 10 de Dezembro de 2014,

O princípio [da legalidade tributária] tem duas dimensões jurídicas, ambas enfeudadas à sua matriz histórica de não tributação sem a autorização do Parlamento, enquanto representante do Povo (princípio da autotributação): uma traduzida na regra constitucional da reserva de lei da Assembleia da República ou de decreto-lei do Governo emitido a coberto de autorização do Parlamento a que tem de obedecer a criação dos impostos, constante atualmente do artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP; outra, consubstanciada na exigência de

conformação, por parte da lei, dos elementos modeladores do tipo tributário, abrangendo assim a incidência objetiva e subjetiva, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.(...)

Na sua vertente ou dimensão material, o princípio da legalidade fiscal – leia-se, o princípio da tipicidade fiscal – reclama que a previsão dos factos tributários seja feita de forma pormenorizada e densificada, de modo a que os contribuintes possam antecipar o se e a extensão da amputação do seu rendimento, património ou despesa, e mitigando ao máximo a discricionariedade da administração fiscal. Este imperativo de determinabilidade é moderado por exigências de praticabilidade, ditadas pela necessidade de surpreender as manifestações de capacidade contributiva evidenciadas pelos contribuintes. Como se explica no aresto supra citado:

[...] do outro lado, o princípio da igualdade tributária reclama que os conceitos tenham a abertura ou plasticidade semântica suficiente para poder abarcar as realidades que expressam a capacidade tributária elegida, os níveis de riqueza ou de rendimento tributando, e que esse objetivo possa ser realizado não só no plano abstrato da previsão dos tipos tributários, mas também no plano da sua aplicação concreta, em que se situam o combate à evasão e a praticabilidade do sistema.

Sintetizando e salientando a necessidade desta difícil conciliação, Tavares da Silva (2013:57 e ss.), refere que

[o] princípio da legalidade fiscal, apesar de constituir um princípio de natureza formal, é um princípio constitucional essencial no regime jurídico dos impostos, determinando, logo na lei fundamental, a titularidade do poder tributário e alguns requisitos fundamentais para o seu exercício legítimo. [...]

Mais difícil de densificar actualmente é a vertente material do princípio da legalidade fiscal, que poderemos enunciar da seguinte forma: a lei fiscal tem de ser suficientemente densa e precisa quanto aos elementos essenciais dos impostos: incidência, a taxa ou alíquota do imposto, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes (art. 103.º/2 2ª parte CRP).

Com efeito assistimos hoje a uma tensão entre a necessidade de promover a garantia dos contribuintes em matéria de clareza e determinabilidade das lei – o princípio da clareza e da determinabilidade das leis é um subprincípio do princípio do Estado de Direito que assume especial relevância no âmbito do direito fiscal – ao mesmo tempo que, por um lado, o sistema fiscal se tem de

adaptar à complexidade actual da actividade económica e, por outro, promover a luta contra a fraude, a evasão fiscal e a elisão fiscal abusiva ou agressiva. Quer isto dizer que às normas de “hipótese legal (*Tatbestand*) fechada” (princípio da tipicidade fiscal), que garantem a segurança dos contribuintes, se somam as normas de “hipótese legal (*Tatbestand*) aberta” (normas anti-abuso, ver infra), cujo objectivo é a tributação dos factos que escapam às primeiras em decorrência, essencialmente, de situações de elisão fiscal agressiva (art. 38.º/2 da LGT). É, pois, necessário trilhar um caminho – que é difícil – onde as duas dimensões possam ser ponderadas e aparecer como complementares, de modo a garantir a justiça e a equidade do sistema fiscal.

Para além da complementação das normas de “*Tatbestand* fechado” com normas de “*Tatbestand* aberto”, devemos ainda sublinhar que o princípio da tipicidade fiscal não neutraliza a possibilidade de utilização pelo legislador de conceitos indeterminados como forma de atribuir poderes discricionários à AT, que esta deve, dentro do possível, complementar através de instrumentos típicos do poder regulamentar (circulares e ofícios circulados), como forma de assegurar a unidade das decisões em matéria de aplicação da lei fiscal. [...]

O princípio da tipicidade fiscal não impede também o legislador de atribuir poderes discricionários típicos à AT, conferindo-lhe uma “margem de livre apreciação” que o juiz deve respeitar [...].

Essencial para que não exista violação do princípio da legalidade fiscal nesta acepção material, que hoje tende a aproximar-se mais e imbricar-se no princípio da protecção da confiança legítima e no princípio da razoabilidade, é a circunstância de a AT ter o dever de garantir ao sujeito passivo *fair procedures* para a determinação do sentido normativo e a aplicação dos elementos essenciais da tributação.

Eventualmente, chegando-se à conclusão de que efectivamente a única maneira de resolver o caso em análise seria uma alteração ao direito instituído, uma hipótese seria a de conferir este tipo de poder discricionário típico à Administração Fiscal, possibilitando a desconsideração da majoração de gastos, no caso de verificação de abuso na utilização do benefício.

Por ora, resta abordar a questão da interpretação da lei fiscal, pois foi esse o caminho que se trilhou no processo jurisdicional.

## 5. A interpretação da lei fiscal

### 5.1. Hermenêutica no Direito Tributário

A questão da interpretação da lei fiscal é matéria sobejamente tratada e, no entanto, mantém-se actual.

De facto, pode considerar-se que estão definitivamente superadas décadas de controvérsias doutrinárias profundas, nomeadamente entre correntes que defendiam teorias de interpretação específicas para as normas tributárias, parecendo existir um aparente consenso alargado sobre a não especificidade da interpretação da lei fiscal.

Leite de Campos, Silva Rodrigues e Lopes de Sousa (2012:120), em anotação ao art. 11º da LGT consideram que a norma do nº 1, que prevê que «[n]a determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam, são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e de aplicação das leis», «traduz o “estado da questão” quanto à interpretação das normas tributárias».

E prosseguem, expendendo

Hoje parece assente, na generalidade dos Direitos Europeus, que as normas tributárias se interpretam de acordo com os princípios gerais de hermenêutica jurídica. Isto significa que: perante os brocardos “*in dubio pro fisco*” ou “*in dubio contra fisco*”; contra correntes que afirmam uma interpretação restritiva ou exclusivamente literal das normas tributárias; contra aqueles que entendem que as isenções devem ser aplicadas de modo literal sem “interpretação”, ou serem extensiva ou restritiva [sic] – prevalece a aplicação dos critérios reconhecidos pelo artigo 9.º do Código Civil, no âmbito tributário.

Daqui resulta que, sem afastar a letra da lei, que tem de ser a principal referência e ponto de partida do intérprete, se exclui a sua aplicação automática, supondo que nas leis há uma racionalidade operante que o intérprete se deve esforçar por reconstituir.

Embora seja certo que, em termos gerais, a única realidade objectiva é constituída pelas normas legais representadas no tecido lógico-textual, exteriorizadas na formulação feita.

Assim, não se pode, na interpretação, transcender a linguagem, a construção linguística (sintáctico-formal) para afirmar um significado que não resulte expresso.

Verifica-se, pois, uma conexão essencial entre linguagem expressiva e conteúdo expresso. Seja qual for o objecto que se pretenda atribuir à norma, quando não resultar expresso no contexto lógico-literal ou não apareça suficientemente definível com base no próprio contexto, o objecto deve ter-se por não significado.

Mas, para além destas afirmações, que estão presentes em qualquer hermenêutica jurídica, vigoram “também” todas as outras regras de hermenêutica jurídica.

Mencione-se a quase unanimidade da doutrina ao criticar, por exemplo, o disposto no nº 3 do art. 11º da LGT que manda, em caso de dúvida, atender à substância económica dos factos.

Leite de Campos *et all.* (ibid.:121 e ss.), consideram que «[e]sta dúvida será extremamente rara, embora não impossível, no caso de as normas tributárias terem sido tecnicamente bem construídas». E referem que

[e]sta interpretação – que é, nos termos do número 3, só residual – tem vindo a ser afastada, não só na doutrina e na jurisprudência, como também, das leis tributárias, gerais ou não, dos países europeus. Apesar de alguma voga de que gozou nos anos 60.

O ponto de vista consagrado no nº 3, tem sido e continua a ser, duramente criticado pela doutrina. Enquadra-se numa ideia geral, não presente, sublinhe-se, na lei geral tributária, de que o Direito fiscal visa realidades económicas e não factos jurídicos. Concepção com base na qual o intérprete da norma podia contrapor uma configuração jurídica (resultante da definição jurídica de um facto económico), a um facto económico, considerado este como complemento originário da “realidade” extranormativa. Esquecendo deliberadamente o “instrumento” através do qual o facto económico se transforma em elemento do tipo legal tributário. E conduzindo ao “enquinhamento” económico da pesquisa e, assim, da interpretação da norma. Esta via conduz facilmente à derrogação das normas jurídicas pelo intérprete, a pretexto, mais ou menos declarado, da sua inadequação aos resultados económicos que são erigidos, com largo subjectivismo, em sua finalidade.

Contudo estes riscos serão facilmente afastados se o intérprete tiver o cuidado de não transformar a aplicação do Direito em sua criação, com grave prejuízo da certeza e da segurança do direito fiscal e, em última análise, do próprio princípio da legalidade dos impostos. A utilização dos critérios normais da hermenêutica jurídica assentes em normas tributárias tecnicamente bem construídas permitirá, normalmente, afastar o recurso ao critério da substância económica dos factos tributários.

Correndo o risco de afrontar tal consenso doutrinal, é impossível não notar a relevância actualmente dada à consideração da substância económica dos factos, nomeadamente no âmbito da aplicação de disposições anti abuso.

Já se referiu previamente como a consideração da substância económica das operações foi relevada nos casos citados de aplicação de cláusula geral anti abuso julgados por tribunais arbitrais.

Pode lembrar-se também a posição de Saldanha Sanches, crítica da tentação de previsão exaustiva tipificante e categorizante, justamente por potenciar a injustiça na tributação. Reflectia o reputado fiscalista (2000c: 47):

Quando o legislador da Reforma fiscal de 1989 escolheu o modelo das cédulas de rendimento como modo de previsão do rendimento (e não como modo de alojar as regras próprias de determinação da quantificação do rendimento), estava involuntariamente a criar o primeiro escolho onde iria embater o processo de aplicação da lei.

Numa reforma fiscal onde se pretendia passar do conceito de rendimento fonte para o conceito de rendimento acréscimo a utilização do velho modelo das cédulas de rendimento para a definição primária do facto tributável, iria mostrar-se inteiramente inadequada a uma economia que tinha adquirido um certo grau de complexidade.

Na síntese de Machado e Nogueira da Costa (2012: 164 e ss.), o recurso ao critério da substância económica dos factos tributários é uma orientação «deduzida da proibição do abuso de direito e da análise comparativa do telos das normas e das transacções por elas reguladas», que

manifesta uma natureza claramente anti-abuso, ou anti-evasão fiscal, na medida em que prefere o critério da substância económica ao da forma jurídica – prevalência da substância sobre a forma – como seria de esperar da aplicação de

um entendimento estrito do princípio da legalidade tributária. Por outras palavras, o invólucro da qualificação jurídica é preterido em favor do conteúdo económico, o que deve ser entendido como um afloramento dos princípios da necessidade tributária e do realismo jurídico.

[...] O critério da substância económica dos factos tributários é eficaz na protecção da base tributária precisamente porque é vago e indeterminado. Ele pretende combater o aproveitamento abusivo da indeterminação gerada pela tensão semântica que afecta a interpretação dos conceitos de direito tributário. Não obstante, ele permanece controvertido na doutrina, nos planos conceitual, da segurança jurídica e da análise custos/benefícios. Por esse motivo ele deve ser interpretado de forma restritiva, de acordo com o princípio da proporcionalidade, na medida em que a sua natureza vaga e indeterminada colide com o princípio da precisão, clareza e determinabilidade das leis.

Ainda que atendendo às reservas transcritas, pensa-se que a substância económica dos factos assume nesta matéria evidente relevância, sendo certo que tratamos de um benefício fiscal estabelecido com um fito marcadamente económico e/ou social: a promoção da empregabilidade de jovens e desempregados de longa duração e não deveria nunca ser descurada a verificação em concreto da prossecução do fim legitimador da concessão do benefício.

## **5.2. A interpretação teleológico-funcional no Tribunal de Justiça**

Também em sede de jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, tal substância económica dos factos tem sido encarada com grande importância nomeadamente para efeitos de interpretação da lei fiscal ou para aferição da legitimidade de utilização de normas anti abuso.

Pelo exposto, não pode considerar-se esgotada a matéria, sendo que continuam a surgir diferendos que têm – ou, pelo menos, poderão ter - nesta questão da interpretação a chave para a decisão de fundo, mormente quando é necessário tomar uma decisão concreta que oscile entre fazer preponderar o literalismo e dar primazia à teleologia da norma.

Refira-se que a presente questão é, crê-se, reconduzível à querela entre literalismo e aplicação teleológico-funcional, relevante não só na ordem jurídica interna como no âmbito da interpretação da lei fiscal pelo Tribunal de Justiça da União Europeia, o

qual tem recorrentemente decidido pela interpretação fundamentalmente em função da *ratio* das disposições normativas em causa.

Nomeadamente, contra o aproveitamento indevido da letra das disposições comunitárias quando os contribuintes se limitavam a um cumprimento formal das mesmas para a obtenção de vantagens desconformes aos objectivos inerentes às mesmas disposições.

A propósito de casos submetidos à apreciação do TJ com base em operações elisivas por parte de «instituições como Bancos, Universidades ou Hospitais que desenvolvem principalmente actividades isentas e que gozavam assim de um direito muito limitado de dedução do IVA pago a montante», Poiares Maduro e Frada de Sousa (2009: 123 e ss.) mencionam:

A jurisprudência recente do Tribunal de Justiça coloca em evidência quatro modos como estas operações de elisão fiscal podem ser confrontadas. Primeiro, através da adopção, a nível nacional, de cláusulas anti-abuso específicas. Segundo, através da interpretação das normas e da qualificação cuidadosa das operações. Terceiro, através da teoria segundo a qual não constituem actividades económicas na acepção da sexta directiva as entregas de bens e prestações de serviços realizadas com a única finalidade de obter uma vantagem fiscal e, finalmente, através da aplicação no domínio do IVA de um princípio geral de proibição de práticas abusivas.

Ora, se os autores (ibid.) mencionam que a terceira via não logrou aceitação, é certo que os demais modos de actuação preconizados pelo Tribunal de Justiça reconduzem-nos certamente à consideração da teleologia da norma e à consideração da realidade económica subjacente, em detrimento do aproveitamento cego da letra da lei.

Sobre a primeira via de combate à elisão fiscal, escrevem (ibid.:124) que

[a] opção por esta via pressupõe que o legislador tem de se antecipar sempre ao contribuinte, legislando, em concreto, para obstar a determinadas actuações dos sujeitos passivos que devam considerar-se ilegítimas.

Não querendo antecipar a discussão sobre a decisão tomada pelo Tribunal Constitucional, parece ser esta a perspectiva a esta subjacente.

Ora, ainda relativamente a esta primeira via, relatam:

Em nenhum dos casos recentemente analisados pelo Tribunal de Justiça que aqui consideramos, havia disposições anti-abuso adoptadas, previamente, com base no artigo 27.º. Este constituía aliás o cerne da argumentação dos sujeitos passivos envolvidos nesses processos. Segundo eles, a partir do momento em que as operações realizadas permitiam afirmar o direito à dedução com base numa aplicação literal das normas de IVA, a única solução que restava para lhes fazer face era o legislador fiscal adoptar medidas anti-abuso que permitissem, para o futuro, pôr cobro àquele tipo de operações. O modo como estes casos foram solucionados pelo Tribunal de Justiça põe em evidência que, mesmo na ausência de medidas anti-abuso específicas, as operações de elisão fiscal no domínio do IVA podem não produzir os efeitos pretendidos por aqueles que as põem em prática.

Efectivamente, sobre a segunda via, isto é, aquela que visa o combate a operações elisivas por meio da interpretação dos preceitos invocados e da qualificação precisa das operações, pronunciam-se nos seguintes termos (ibid. 126-127):

Os Tribunais ao interpretarem as disposições do sistema comum de IVA poderão, com efeito, chegar à conclusão de que a operação de evitação realizada se subsumirá a outra norma do sistema que não confere a vantagem que ele considera ter, ou então que a disposição normativa invocada deve ser interpretada num sentido que não abrange a actuação do sujeito passivo que este suponha. A maior parte dos casos que referimos, Temco Europe, BUPA Hospitals, RAL (Channel Islands) e Centralan Property, foram objecto deste tipo de análise.

Importa lembrar que a interpretação dominante no Tribunal de Justiça das Comunidades é funcional-teleológica. Qualquer disposição de direito comunitário deve ser integrada no seu contexto e interpretada – mais do que em função do seu teor literal – à luz do conjunto das disposições deste Direito, dos seus objectivos, bem como do seu estágio de desenvolvimento no momento em que é aplicada. [...]

Num contexto interpretativo tão marcadamente teleológico, a interpretação literal em favor do contribuinte (“*pro-taxpayer literalism*”) não encontra um campo fértil para vingar.

Pelo que, Poiares Maduro e Frada de Sousa (ibid.:138 e ss.) concluem que

o direito comunitário não tem de transigir em transacções para as quais não há racionalmente nenhuma justificação plausível a não ser a de permitir a obtenção de uma vantagem fiscal, contrariamente aos objectivos visados pelas normas do sistema de IVA. O tribunal explicitou que a aplicação deste princípio exige a verificação de dois elementos.

O primeiro é teleológico: importa verificar se as operações em causa, apesar de preencherem formalmente as condições previstas nas disposições pertinentes da Sexta Directiva e da legislação nacional que a transpõe, têm por resultado a obtenção de uma vantagem fiscal cuja concessão seja contrária ao objectivo prosseguido por essas disposições.

O segundo consiste no facto de ter de resultar de um conjunto de elementos objectivos que a finalidade essencial das operações em causa é a obtenção de uma vantagem fiscal. [...]

Não obstante este tipo de análise funcional-teleológica ser objecto da maior incompreensão por parte dos fiéis seguidores do “*pro-taxpayer literalism*”, trata-se de uma orientação interpretativa dominante na jurisprudência do Tribunal, nomeadamente no âmbito do IVA, como já sublinhámos. [...]

A esta luz, parece ser como princípio de interpretação de normas comunitárias que o Tribunal concebe este princípio de proibição de práticas abusivas. Isto permite a sua intervenção mesmo que se trate de um princípio não escrito.

Porquê convocar tão extensamente um contributo sobre a interpretação teleológico-funcional na prática do Tribunal de Justiça, se se discute a interpretação de uma norma nacional, ademais não respeitante a IVA mas sim a IRC?

De facto, há que reconhecer que, enquanto o IVA é o expoente máximo da harmonização fiscal em matéria de direito da União Europeia, já não acontece assim no âmbito da tributação directa.

Como referem Machado e Nogueira da Costa (2012: 89),

Em matéria tributária os Estados-Membros retêm competências em matéria de impostos directos, com o intuito de salvaguardar a respectiva base tributária. Os arts. 110º segs. TFUE circunscrevem as competências da EU em matéria tributária.

No entanto, também no âmbito da tributação directa, como é o caso da tributação do rendimento, no âmbito da qual o nosso problema se colocou, existe um papel harmonizador levado a cabo precisamente pela Jurisprudência do Tribunal de Justiça. Novamente, com Machado e Nogueira da Costa (ibid.: 92-93), no domínio da tributação directa, a harmonização tributária negativa é efectuada por meio das decisões do Tribunal de Justiça que desaplicam normas fiscais com fundamento em violação do Direito da União, nomeadamente por restringirem ilegitimamente as liberdades fundamentais.

Assim, ainda recorrendo às palavras de Machado e Nogueira da Costa (ibid: 167 e ss.):

Alguma doutrina tem vindo a sustentar o princípio da interpretação do direito interno em conformidade com o direito da União Europeia – *doctrine of consistent interpretation*. Nisso se consubstancia o chamado efeito indirecto do direito da União Europeia.

O reconhecimento deste princípio é indissociável da natureza materialmente constitucional do direito da EU, a qual se traduz na primazia deste sobre o direito interno.

No domínio do direito fiscal a primazia do direito da União Europeia sobre o direito interno é evidente em matéria de tributação indirecta. Mas também o é cada vez mais ao nível da tributação directa, fruto, essencialmente, da protecção conferida pelo TFUE às liberdades fundamentais do mercado interno (liberdade de circulação de trabalhadores, de mercadorias, de capitais, liberdade de prestação de serviços e direito de estabelecimento).

Portanto, pese embora as diferenças apontadas, não parece descabido chamar à discussão estes contributos, senão por outras razões, para elogiar a postura proactiva do Tribunal de Justiça perante casos de aproveitamento indevido da lei.

De facto, neste específico caso, o literalismo poderá redundar numa discriminação arbitrária (porque destituída de fundamento em termos de *telos* da norma ou de outro valor axiologicamente fundado), a favor das entidades empregadoras que sejam empresas com adopção de qualquer tipo societário, em detrimento dos empregadores em nome individual, além do que reduzirão a aplicabilidade da norma virtualmente a nada, assim favorecendo as hipóteses de utilização indevida do benefício.

### 5.3. A interpretação de acordo com a Constituição

No caso em que esta dissertação se baseia, a interpretação da lei fiscal, com destaque para a interpretação em conformidade com a Constituição, tomou particular protagonismo, intentando-se basear nela a chave para a resolução da questão.

De facto, recorrendo novamente aos ensinamentos de Machado e Nogueira da Costa (2012: 47 e ss.),

À CRP cabe uma palavra decisiva em sede Direito tributário, podendo afirmar-se que se trata de uma matéria cujos contornos essenciais configuram uma verdadeira e própria *reserva de Constituição*. [...]

Para além das normas constitucionais que tratam especificamente do sistema fiscal, este deve ser entendido e estruturado mediante uma referência à totalidade dos valores, princípios e regras da ordem constitucional livre e democrática [...] dos valores da igual dignidade humana, da primazia dos direitos fundamentais e dos princípios constitucionalmente estruturantes, do Estado de direito democrático, social, cultural e ambiental. [...]

A garantia do princípio constitucional da universalidade evidencia a importância da luta contra a fraude e evasão fiscais e da preservação da base tributária nacional. [...]

O princípio da igualdade tributária tem como corolário o princípio da proibição do arbítrio, também relacionado com a segurança jurídica e a proporcionalidade. [...] Uma das áreas em que o princípio da igualdade tem grande relevância prende-se com a matéria das isenções e dos benefícios fiscais. Estes, na medida em que constituem uma excepção à incidência do imposto respectivo, devem ser aferidos por referência ao princípio em presença. [...]

Do ponto de vista constitucional, a existência de um tratamento diferenciado não é, em si mesma, inadmissível. Ponto é que exista um objectivo constitucional que legitime a desigualdade de tratamento e que a mesma seja adequada, necessária e proporcional em sentido estrito à prossecução desse objectivo. Ou seja, o tratamento diferenciado deve ser justificado e fundamentado a partir da Constituição e no quadro dos seus valores e princípios.

Foi considerando que todos os princípios supra mencionados inviabilizavam a leitura literal e mesmo – diga-se com desassombro – abusiva, propugnada pela requerente

no processo arbitral, que se pugnou pela inaplicabilidade do benefício consagrado para a criação de emprego jovem na situação dos autos.

De facto, fazendo apelo novamente aos ensinamentos de Machado e Nogueira da Costa (2012: 167 e ss.),

[u]m dos princípios gerais da interpretação é o da interpretação da lei em conformidade com a Constituição. No caso de o intérprete, mediante a aplicação dos elementos interpretativos, chegar a mais do que um sentido possível a atribuir a um preceito normativo, deve optar pelo que mais se adegue à Constituição.

Este princípio interpretativo permite, desde logo, evitar que uma norma seja considerada inconstitucional se houver a possibilidade de se chegar a um resultado compatível com a Constituição – *princípio da conservação de normas*.

Para além disso, importa compreender que ele é uma decorrência da superioridade hierárquica da Constituição sobre os demais actos normativos. Perante uma pluralidade de sentidos possíveis a atribuir a um preceito normativo, deve escolher-se o mais conforme com a lei hierarquicamente superior – *princípio da prevalência da Constituição*.

Lamentavelmente, não se logrou obter a concordância do Tribunal Constitucional sobre a visão do problema propugnada.

Considerou o Tribunal que não poderia colocar-se a questão em termos de violação das regras e princípios constitucionais, pelo que caberia apenas ao legislador ordinário atacar o problema.

A reflexão sobre tal visão será feita na parte prática deste trabalho.

## 6. A arbitragem tributária

### 6.1. A preocupação de celeridade

Uma justiça tributária lenta e inoperante não concretiza o direito de acesso ao Direito de acordo com as vinculações resultantes da ideia de Dignidade Humana, dos Direitos Humanos e dos princípios constitucionais.

Tal é inquestionável e, crê-se, não carece nesta sede de ulteriores desenvolvimentos.

Em vista a atacar o problema das pendências e da lentidão da jurisdição tributária, foi introduzida em Portugal a jurisdição arbitral tributária, por meio da autorização legislativa concedida pelo art. 124º da LOE 2010, moldada em torno da ideia de os contribuintes poderem optar por esta jurisdição em certos diferendos, mormente centrados na apreciação da legalidade da liquidação, estando a Autoridade Tributária e Aduaneira a ela previamente vinculada, por meio de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas Finanças e pela Justiça.

A introdução da arbitragem em matéria tributária foi marcada por grande entusiasmo por parte de vários intervenientes e sectores de actividade.

Francisco (2012: 9) menciona como «grande impulsionador da discussão desta matéria, o Professor Doutor Diogo Leite de Campos», o qual, além de professor, é também advogado e foi um dos pais da LGT e sintetiza:

No Direito Fiscal a possibilidade de introdução de um regime arbitral sempre foi vista com grande desconfiança e até mesmo com descrédito. Mesmo depois da expansão da arbitragem no Direito Administrativo, o Direito Tributário continuou, até muito recentemente, a ser um domínio fechado a toda e qualquer forma extrajudicial de resolução de conflitos. [...]

Contudo, esta ideia também se tem vindo a alterar.

A arbitragem podia constituir mais uma garantia ao serviço dos contribuintes, quando ela tem constituído um mecanismo eficaz na resolução de conflitos noutros ramos do Direito, e podendo, com sucesso, aliviar as pendências judiciais e os atrasos na apreciação das garantias gratuitas, pendentes na administração fiscal. [...]

[A] pesar destes dois exemplos referidos quanto à abertura da Administração Tributária perante os contribuintes, a verdade é que, embora estas garantias

existam, existe também uma insatisfação em torno da sua eficácia prática, ou seja, existe um quadro completo de garantias, nomeadamente garantias políticas, garantias graciosas e garantias contenciosas, mas devido à “atitude tradicionalmente fechada e sobranceira do Estado”<sup>7</sup> tal comportamento retira às garantias existentes um real significado prático.

E conclui (ibid.: 14) que «é legítimo alargar o campo da arbitrabilidade dos litígios fiscais a áreas de “indisponibilidade”, desde que a arbitragem ofereça garantias equivalentes às da justiça estadual.»

Neste ponto, concorda-se plenamente que a indisponibilidade da relação tributária implica que o recurso à arbitragem será legítimo se e enquanto oferecer garantias de aplicação da legalidade em termos equivalentes aos fornecidos pelos tribunais estaduais.

Ora, como se abordará na análise ao regime de recursos da decisão arbitral, não parece que essas garantias possam consensualmente ser consideradas equivalentes.

Villa-Lobos e Brito Vieira (2013: 11 e ss.) mencionam:

Receios de privatização da justiça fiscal, de desjuridificação do processo tributário, de substituição de decisões legais por juízos de equidade, e de criação de uma justiça elitista de acesso limitado, com tendência a privilegiar os “grandes interesses”, tomaram a dianteira. [...]

Praticamente todas as objeções levantadas se haveriam de revelar fundamentais à ponderação e definição dos aspetos centrais do novo regime jurídico da arbitragem tributária, que encontraria as suas traves-mestras na aplicação estrita do direito constituído e proibição do recurso à equidade; na publicidade das decisões; no regime de fiscalização, seleção e de designação árbitros pelo Presidente do Conselho Deontológico, nomeado pelo Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais; e na possibilidade de recurso das decisões arbitrais para os tribunais, verificados os pertinentes pressupostos legais.

Com um ano e meio de funcionamento, 200 processos entrados e mais de 100 decisões proferidas com um prazo médio de 4 meses, a outrora temida arbitragem tributária encontra hoje acolhimento favorável na comunidade fiscal, conhecida pela sua qualidade e elevado grau de exigência.

---

<sup>7</sup> Catarino, João Ricardo - *A Arbitragem e os Direitos dos Contribuintes no Procedimento Fiscal*. Revista TOC, n.º 117, p. 59, apud Francisco, Ana Mafalda - *A arbitragem Tributária*. 2012, p. 9.

Para já, cumpre reconhecer que, pese embora não se partilhe a visão da arbitragem como panaceia para todos os males que afligem – indubitavelmente – o nosso sistema de garantias no âmbito do Direito Tributário, é um facto incontornável que a opção política pela instituição da arbitragem tributária rendeu inegáveis frutos ao nível dos prazos de obtenção de uma decisão.

No entanto, já não se vislumbram tantos frutos, ou mesmo nenhuns, ao nível da redução das pendências.

Como noticiava o Económico em 20 de Outubro de 2014,

[a] equipa criada no âmbito do Ministério da Justiça para recuperar atrasos processuais em tribunais não conseguiu resolver no primeiro semestre desde ano todos os casos no tribunal tributário e nas varas cíveis. Segundo o relatório do primeiro semestre de 2014, do total de 10.032 processos que a equipa agarrou, só em 4.945 deu os atrasos como resolvidos. Os restantes, mais de 50%, transitaram para a outra metade do ano. Isto é, a equipa não conseguiu tratar de todos os atrasos. E foi no tribunal tributário de Lisboa, nas varas cíveis e no tribunal de família e menores da capital, que as maiores dificuldades foram encontradas. Há muito que o tribunal tributário de Lisboa é tido como um dos mais problemáticos em atrasos processuais ou pendências. Depois de a troika ter ordenado ao Governo que pusesse fim aos atrasos processuais – em 2011 havia mais de 1,7 milhões de pendências – Paula Teixeira da Cruz criou vários instrumentos que permitissem resolver casos mais problemáticos e acelerar processos. Entre eles esteve a criação de uma equipa de 16 pessoas – oito escrivães e oito estagiários ao abrigo dos estágios da Administração Pública – no âmbito da Direcção Geral da Administração da Justiça (DGAJ). Esta equipa pega em lotes de processos dos tribunais que apresentem situações mais críticas e tenta resolver atrasos, isto é, elaborar contas, fazer notificações, transferência de saldos ou registo de processos. No tribunal tributário de Lisboa tinham 1.940 processos para acelerar. Ficaram sem intervenção quase 500.

Efectivamente, consta do mapa de movimento processual disponibilizado pelo CSTAF que no final de 2014 havia um total de 47.935 processos tributários no conjunto de tribunais administrativos e fiscais de primeira instância, um valor mais elevado do que o total de processos tributários pendentes no final de 2013, 43.388, por sua vez também mais elevado do que o total registado no final de 2012, ano de verdadeira introdução em prática da arbitragem tributária, que era de 42.976.

Devemos ter, pois, como conclusivamente falhado o objectivo de redução das pendências.

Não acontece, assim, porém, com o objectivo da celeridade da decisão. A celeridade traz vantagens indesmentíveis e esta característica fez da arbitragem tributária um verdadeiro motor de evolução para as questões tributárias.

Há que recordar, a este propósito, que a publicidade é um dos princípios enformadores do processo tributário arbitral (cfr. al. g) do art. 16º do RJAT), sendo as decisões objecto de publicação integral, na página oficial do CAAD de forma bastante rápida.

Esta publicação é uma ferramenta poderosa para a comunidade jurídica no seu todo, estando disponível para consulta por parte de todos os técnicos do Direito Tributário, desde os decisores judiciais, sendo certo que, na jurisdição estadual, apenas as decisões dos tribunais superiores são objecto de publicação, até aos litigantes, advogados e consultores fiscais, encarregues do planeamento fiscal das grandes empresas.

## **6.2. O problema do acesso à justiça arbitral**

Pese embora as óbvias vantagens apontadas, é indesmentível que a instituição da arbitragem em matéria tributária suscitou igualmente inúmeras dúvidas, nomeadamente quanto à legitimação, por exemplo em face da coexistência entre uma jurisdição pública – lenta – e uma jurisdição privada, arbitral, e rápida, mas somente ao alcance de alguns.

De facto, deve registar-se que as taxas de justiça são 50% mais elevadas em relação às da jurisdição estadual e não existe previsão da concessão de apoio judiciário.

Por outro lado, inexistente também previsão para a limitação da taxa de justiça nos processos de valor muito elevado, em termos similares aos previstos no nº 7 do art. 6º do Regulamento das Custas Processuais, norma cujo equivalente constava já do anterior Código das Custas Judiciais, que dispõe:

7 - Nas causas de valor superior a (euro) 275 000, o remanescente da taxa de justiça é considerado na conta a final, salvo se a especificidade da situação o justificar e o juiz de forma fundamentada, atendendo designadamente à

complexidade da causa e à conduta processual das partes, dispensar o pagamento.

Igualmente, inexistente norma de remissão no Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária que permita, sem margem para dúvidas, a aplicação das normas do Regulamento das Custas Processuais a título supletivo.

Efectivamente, a jurisdição arbitral só pode decidir causas com valor até 10 milhões de euros (cfr. nº 1 do art. 3º da Portaria de Vinculação), mas é certo que tal valor já resulta num montante de taxa de justiça (€ 123.930,00) que será exorbitante para uma qualquer situação padrão, mesmo que uma liquidação desse valor somente seja compaginável em caso de contribuintes com elevada capacidade contributiva.

Acresce que nem sempre o valor da liquidação será o valor do processo.

Nos termos do art. 97º-A do CPPT, o valor do processo poderá não corresponder ao da liquidação. De facto, o nº 1 dispõe:

«Os valores atendíveis, para efeitos de custas ou outros previstos na lei, para as acções que decorram nos tribunais tributários, são os seguintes:

- a) Quando seja impugnada a liquidação, o da importância cuja anulação se pretende;
- b) Quando se impugne o acto de fixação da matéria colectável, o valor contestado;
- c) Quando se impugne o acto de fixação dos valores patrimoniais, o valor contestado;»

Ora, no caso de não existir liquidação, em virtude, por exemplo, de a correcção impugnada haver dado lugar somente à correcção de prejuízos fiscais dedutíveis, não havendo lugar a liquidação adicional, o valor da causa será o da matéria tributável que foi objecto de correcção.

Em tal caso, será ainda mais divergente a capacidade financeira real da impugnante em relação à capacidade financeira porventura idealizada pelo legislador, mas que será efectivamente necessária à promoção da discussão da matéria na jurisdição arbitral.

Tal circunstância suscitou preocupações ao nível da jurisdição estadual, invocando-se que o aumento do valor da taxa estritamente em termos *ad valorem*, isto é,

simplesmente em função do valor do processo - sem atenção a qualquer tecto máximo - pode originar constrangimentos inadmissíveis dificilmente compagináveis com a garantia constitucional do acesso ao Direito.

Há que não ignorar o facto, igualmente, de que a Administração Tributária se encontra vinculada a esta jurisdição arbitral, em termos de o contribuinte poder optar por ela, desde que no âmbito de questões delimitadas nos termos das normas legais, o RJAT, e das normas constantes da designada Portaria de Vinculação.

Ora, nos casos em que o contribuinte opta por nomear árbitro, mesmo obtendo ganho de causa, terá de suportar a taxa de arbitragem, conforme decorre do disposto no art. 5º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Sem prejuízo, no caso de árbitro designado pelo Conselho Deontológico, e que são a grande maioria, nos processos em que decaia, a AT terá de suportar um valor de taxa de justiça mais oneroso do que na jurisdição estadual, sendo certo que nunca pode transigir, fruto da indisponibilidade do crédito tributário, nem pode deixar de litigar em defesa da interpretação da legalidade sufragada pelos órgãos dirigentes da estrutura.

Tudo ponderado, deveria ser introduzida uma cláusula de limitação de custas semelhante à existente no âmbito da justiça pública. É certo que, nesse âmbito, não existem as preocupações de rendibilidade que existirão por certo numa instituição privada, mas há que dar preponderância ao carácter público e de soberania da actividade exercida: a administração da justiça tributária.

Ter-se-á, por certo, que estabelecer um equilíbrio tendencial entre o serviço público prestado – a administração da justiça – e o preço público cobrado por este serviço – o valor da taxa. Mas não é imediato que este equilíbrio se consiga pela simples proporção matemática entre o valor do processo e o valor da taxa de justiça, antes há-de ter em atenção outros considerandos.

Certamente atendendo a estas preocupações, a norma da segunda parte do nº 7 do art 6º do RCP estabelece a citada ressalva de possibilidade de dispensa do remanescente.

Digna de menção, apesar de respeitante à legislação anteriormente vigente, é a jurisprudência do STA que tem considerado resultar tal limitação de uma leitura conforme com a lei e com a Constituição. Nomeadamente, o Acórdão do STA, proferido no processo 863/09 em 14-10-2009, no qual se considerou que

sempre haveria de se introduzir um elemento de moderação neste sistema de crescimento ilimitado do montante da taxa de justiça em função do valor da causa, sob pena de violação dos princípios constitucionais da proporcionalidade e do acesso ao direito e aos tribunais (v. acórdão deste STA de 11/04/2007, no recurso 1031/06, e acórdão do TC de 20/02/2008, no recurso 116/08).

É que, como se refere no acórdão do TC citado, a inexistência de um tecto máximo a atender para efeitos de fixação da taxa de justiça e, conseqüentemente, a inexistência de um limite máximo para as custas a pagar, põe em causa o equilíbrio (adequação) que tem de existir entre os dois binómios a considerar por força do princípio da proporcionalidade: exigência de pagamento de taxa versus serviço de administração de justiça.

Além do citado, pode consultar-se, no mesmo sentido, o Acórdão do STA de 14-09-2011, tirado no proc. 535/11, de cujo sumário consta que

[u]ma interpretação da norma constante do artigo 73.º-B do CCJ de que resulte a fixação de um montante de taxa de justiça do processo judicial tributário sem limite máximo é inconstitucional, por violação do direito de acesso aos tribunais e do princípio da proporcionalidade.

Da respectiva fundamentação consta ainda a referência a jurisprudência reiterada das jurisdições constitucional e administrativa: «cfr. acórdãos do TC n.ºs 227/2007, de 28/3/07, e 116/2008, de 20/2/08; e do STA de 11/4/2007 e de 14/10/2009, proferidos nos recursos n.ºs 1031/06 e 863/09, respectivamente».

Tais considerandos dos tribunais superiores em matéria de taxa de justiça suportada na jurisdição estadual devem ser tidos como especialmente relevantes no âmbito da arbitragem tributária, na qual, como já se referiu, o valor da taxa de justiça é mais elevado e não se prevê concessão de apoio judiciário.

### **6.3. Outras angústias**

A instituição da arbitragem em matéria tributária suscitou também muitas preocupações ao nível da independência, já que é indubitável que encontramos uma entidade privada, no exercício de uma actividade económica que se pretenderá naturalmente rentável, a exercer uma função qualificável, quiçá, como um dos últimos redutos da soberania estadual.

Na síntese do Conselheiro Santos Serra<sup>8</sup>, citado por Lopes de Sousa (2013: 191-192):

É preciso que o regime de arbitragem tributária ora constituído consiga afastar receios de que, por esta via da arbitragem, as partes consigam contornar as imposições legais que sobre si recaem, e que façam letra morta dos princípios da legalidade e da igualdade entre contribuintes em matéria tributária, com a capacidade negocial diferenciada das partes a sobrepor-se ao princípio da tributação de acordo com a sua real capacidade contributiva.

Princípio que, sublinhe-se, é de importância vital para a legitimidade do nosso sistema fiscal, e, como tal, também para a aceitação, pelo contribuinte, do seu dever solidário de pagar impostos.

O afastamento de um tal receio depende, em última instância, da qualidade das sentenças arbitrais que venham a ser emitidas pelos tribunais fiscais em funcionamento sob os auspícios do CAAD, e que têm de ser, pelo menos, tão rigorosas quanto as normalmente prolatadas pelos tribunais judiciais.

O que neste contexto significa, muito em concreto, que as decisões arbitrais devem ser expressa e claramente fundamentadas, bem como dar provas inequívocas de uma aplicação correta, objetiva e igualitária das leis tributárias, sem concessões a influências indevidas ou a arranjos oportunistas. [...]

Noutras palavras, a sentença arbitral tem de ser pública, clara e persuasiva, mostrando-se inequivocamente apta a salvaguardar os direitos e interesses das partes, sejam eles os direitos ou interesses privados injustamente lesados pela máquina fiscal, seja ele o interesse público, que à Administração Tributária compete primeiramente prosseguir, dentro e fora do processo arbitral, mas que o próprio tribunal arbitral não pode deixar de ter em linha de conta, quando nele todos os contribuintes são afinal contrainteresados.

Refira-se que, naturalmente, os árbitros não são juízes de carreira, embora haja juízes de carreira (normalmente vindos dos tribunais superiores) a exercer funções como árbitro.

A arbitragem é, por outro lado, muitas vezes exercida por advogados, naturalmente mais propensos, por formação, por hábito e por natureza da profissão, à defesa da perspectiva dos contribuintes em detrimento da perspectiva fazendária.

---

<sup>8</sup> Em sessão de apresentação do novo regime de arbitragem fiscal, Lisboa, 14.12.2010.

Certamente se poderia apontar, na perspectiva contrária, a árbitros advindos dos quadros da administração tributária, especial sensibilidade para os interesses reditícios a cargo da parte pública. No entanto, parece notar-se maior ponderação e imparcialidade por parte destes, até fruto do período de nojo de dois anos fixado no art. 8º do RJAT, tal não sucedendo em relação aos advogados se não somente em relação ao mesmo sujeito passivo.

No entanto, há que reconhecer, em abono da verdade, que a arbitragem tributária tem sabido impor a sua autoridade, seja pela valia técnica, seja pela reconhecida competência da generalidade dos árbitros, seja pelo recrutamento de árbitros que vêm da magistratura estadual, mormente para o exercício de funções como presidente dos processos colectivos, nos quais a sua experiência se mostra particularmente útil e necessária.

Independentemente das angústias suscitadas, não restam dúvidas que os tribunais arbitrais estão constitucionalmente previstos e que o regime instituído resulta numa jurisdição tributária, isto é, em verdadeiros tribunais que decidem da legalidade de actos tributários ou em matéria tributária.

Suscitam-se ainda inúmeras dúvidas práticas, nomeadamente sobre a tramitação concreta dos processos, em vista de um regime muito parco em normas – o Regime Jurídico da Arbitragem Tributária contém somente 30 artigos.

Aliás, já foi aventada a tese de que os tribunais arbitrais não estariam obrigados a cumprir a lei processual civil, em vista de o art. 16º do RJAT consagrar a autonomia dos árbitros na condução do processo.

Ora, sem embargo de tal possibilidade de conformação da tramitação implicar a não submissão a uma qualquer tramitação estritamente pré-concebida, caminho que até na jurisdição estadual se encontra em abandono, como decorre da revisão ao CPC efectuada em 2013, haverá limites a tal autonomia.

Desde logo, haverá que considerar os limites impostos pelos demais princípios postulados no art. 16º, como são os do contraditório e da igualdade das partes, sendo certo que a violação do princípio do contraditório ou a violação do princípio da igualdade das partes foram elencados nos poucos fundamentos invocáveis na impugnação da decisão arbitral.

Bem assim, normas como as que exigem a alegação e apresentação das provas disponíveis logo com a peça primeira do processo devem ser encaradas como decorrência da boa fé processual e deverá registrar-se completa intolerância a comportamentos que configurem chicana processual.

A sensibilidade a tais questões e a manutenção da boa ordem no processo são indubitavelmente responsabilidade de quem exerce funções como árbitro e sobre questões como boa fé processual não deverão registrar-se grandes contemporizações.

Outra área onde têm surgido inúmeras dúvidas na aplicação do RJAT é em sede de recurso da decisão arbitral.

## **7. Direito de recurso da decisão arbitral**

### **7.1. A regra da irrecorribilidade da decisão arbitral**

A grande limitação ao direito de recurso da decisão arbitral resulta claramente como opção do legislador, perfeitamente expressa no recorte do regime legalmente instituído.

Tal será perfeitamente compreensível em face do objectivo de implementar um processo que se pretende célere.

Como se exporá, colocam-se dúvidas sérias e legítimas sobre o acerto da opção legislativa, isto é, quanto ao grau de limitação deste direito de recurso.

Efectivamente, a decisão arbitral é passível de ser sindicada por tribunal superior apenas em três casos bastante limitados: recurso para o Tribunal Constitucional, recurso para o STA, com base em oposição de julgados, e impugnação da decisão arbitral, dirigida ao TCA.

Na síntese de Castelo Trindade (2016: 514 e ss.),

As diferentes leis de arbitragem existentes um pouco por todo o mundo prevêem, tradicionalmente, um ou eventualmente dois meios de “colocação em crise” da decisão arbitral proferida. Em abstracto, poderá ser admitido o recurso da decisão arbitral – recurso esse que poderá decorrer perante uma segunda instância arbitral ou perante os tribunais judiciais estaduais – e/ou a acção de impugnação (também denominada de acção de anulação) da decisão arbitral – sempre perante os tribunais judiciais.

No RJAT consagrou-se, como se sabe, a regra da irrecorribilidade da decisão arbitral em matéria tributária. Por conseguinte, da decisão arbitral a ser proferida pelos tribunais arbitrais tributários, não cabe recurso de mérito (recurso de apelação) nem para uma segunda instância arbitral, nem para os tribunais judiciais. O art. 25º, para cujos comentários se remete, admite contudo, o recurso de constitucionalidade para o Tribunal Constitucional e o recurso por oposição de acórdãos para o STA.

O art. 27º, ora em análise, permite ainda a impugnação da decisão arbitral. [...] Perante estes dois meios impugnatórios, ao nível do Direito Comparado verifica-se que existem sistemas dualistas – que permitem tanto o recurso como

a impugnação da decisão arbitral – e sistemas monistas – que permitem apenas o controlo formal da decisão arbitral, sustentando-se, de forma geral, que pelo menos a acção de impugnação deve ser admitida, sendo, aliás, irrenunciável.

[...] Do exposto, resulta que o legislador previu, no RJAT, um sistema, de certa forma, híbrido. Por um lado, admite-se, como excepção à regra, o recurso de constitucionalidade para o Tribunal Constitucional, e o recurso por oposição de acórdãos para o STA, nos estritos termos em que vêm previstos no artigo 25º e, bem assim, na LTC e no artigo 152º do CPTA. Estes recursos não são, portanto, um tradicional recurso de apelação. Contudo, nos termos deste artigo 27º, a decisão pode ainda ser impugnada, por meio de acção de anulação, com base nos fundamentos elencados no artigo 28º, nº 1, para cujos comentários se remete.

A mesma autora (ibid.: 466 e ss.) expende ainda que

[a] decisão arbitral em matéria tributária é, por regra, irrecorrível. Esta não era uma opção do legislador do RJAT. Era sim, e ao que se julga, uma condição necessária à assunção da arbitragem tributária como uma verdadeira alternativa ao descongestionamento [sic] dos tribunais judiciais. Era portanto uma condição de sucesso para o regime. [...]

A introdução no ordenamento jurídico português da arbitragem em matéria tributária, enquanto forma alternativa de resolução de conflitos no domínio fiscal, foi sempre reclamada como corolário do direito a uma tutela jurisdicional efectiva. O processo arbitral constitui, como já se referiu, um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial, sendo atribuída à decisão arbitral a mesma força executiva que é atribuída às sentenças judiciais transitadas em julgado. O tribunal arbitral é assim configurado como o último tribunal, sendo a sua decisão unicamente revista ou pelo Tribunal Constitucional ou pelo STA, nos termos que se analisarão de seguida.

O legislador consagrou, então, no RJAT, uma regra de irrecorribilidade da decisão proferida pelos tribunais arbitrais tributários como a prova de que arbitragem se apresenta, de facto, como um direito potestativo dos sujeitos passivos, com os objectivos prementes de, por um lado, imprimir uma maior celeridade na resolução de litígios que opõem a Administração Tributária ao sujeito passivo e, por outro, de reduzir a pendência de processos nos tribunais judiciais.

Lopes de Sousa (2013:228) comenta, pragmaticamente, que

[a] restrição dos recursos justifica-se por razões de celeridade, mas o regime previsto não a garante, pois, com razão ou sem ela, a decisão arbitral pode ser sempre impugnada a decisão [sic] e podem ser interpostos recursos.

No entanto, mesmo que possibilitando o recurso, nos termos limitados em que o faz, é uma verdade indesmentível que o RJAT acaba por possibilitar a tomada de uma decisão definitiva, no sentido de transitada em julgado, num prazo muito mais curto do que aconteceria, ou melhor, do que acontece em regra, no âmbito da jurisdição estadual.

## **7.2. O recurso por oposição de julgados**

Para o Supremo Tribunal Administrativo, cabe apenas recurso por oposição de acórdãos.

De acordo com o n.º 2 do art. 25.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da causa é «susceptível de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo».

O n.º 3 dispõe que

[a]o recurso previsto no número anterior é aplicável, com as necessárias adaptações, o regime do recurso para uniformização de jurisprudência regulado no artigo 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, contando-se o prazo para o recurso a partir da notificação da decisão arbitral.

Desde logo, só são admitidos recursos deste tipo de uma decisão sobre o mérito da causa, já não, por exemplo, de uma decisão sobre qualquer pressuposto processual, como a legitimidade, por exemplo. Tal decorre da letra da lei – cfr. o Acórdão do STA proferido no processo n.º 0243/16, em 20-04-2016.

Castelo Trindade (2016: 466 e ss.) anota que

Foi, como não podia deixar de ser admitido recurso de constitucionalidade para o Tribunal Constitucional, nos termos do n.º 1 deste artigo 25.º, e ainda recurso por oposição de acórdãos para o STA, desta feita ao abrigo dos n.ºs 2 e 3. [...]

[N]o n.º 4, alínea h) do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, pode ler-se que “O âmbito da autorização prevista no presente artigo compreende nomeadamente as seguintes matérias: (...) h) A consagração, como regra da

irrecorribilidade da sentença proferida pelo tribunal arbitral, prevendo a possibilidade de recurso para o Tribunal Constitucional, apenas nos casos e na parte em que a sentença arbitral recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou aplique norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada”. Bem assim, na alínea j) do mesmo preceito previu-se ainda “A definição do regime de anulação da sentença arbitral”, elencando-se depois os respectivos fundamentos a título exemplificativo. Bem se vê que, em boa verdade, o legislador foi mais longe no RJAT, “acrescentando” ainda um terceiro meio impugnatório: o recurso por oposição de acórdãos, para o STA, previsto nos n.ºs 2 e 3 deste artigo 25.º

Assim, Castelo Trindade considera que o legislador ficou ainda aquém do que poderia ter fixado, com base nas directivas dadas pela lei de autorização legislativa, quanto à limitação do direito de recurso, introduzindo este meio recursório.

Verifica-se, porém, que o STA tem um entendimento bastante restritivo sobre os requisitos para a admissão deste tipo de recurso

Apesar de não resultar directamente da letra da lei, o acórdão fundamento tem de, logicamente, haver transitado em julgado. Assim, Lopes de Sousa (2013: 231] comenta que a exigência «se justifica, pois um acórdão não transitado pode vir a ser revogado e ser decidido em sentido diferente».

Neste sentido, cfr. também o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo tirado em 03-07-2013, no processo nº 01136/12:

I - O recurso da decisão arbitral a que se referem os n.ºs 2 e 3 do artigo 25.º do RJAT, ao contrário do recurso para uniformização de jurisprudência a que se refere o artigo 152.º do CPTA, não exige o trânsito em julgado da decisão, pois que o respectivo prazo de interposição se conta a partir da notificação da decisão arbitral, que impede o respectivo trânsito em julgado.

II - Não pode, porém, tal recurso ser admitido - este ou qualquer outro recurso destinado a prevenir ou solucionar conflitos de jurisprudência - se o acórdão invocado como fundamento não transitou em julgado, pois que seria contrário à razão de ser de tais recursos pretender-se uniformizar jurisprudência tendo como parâmetro uma decisão ainda não definitiva e que pode nunca vir a sê-lo.

Tais entendimentos não parecem merecer qualquer censura, decorrendo mais ou menos cristalinamente do prescrito nas normas legais aplicáveis.

Igualmente, a decisão recorrida deve estar em contradição com uma decisão dos tribunais superiores sobre a mesma questão fundamental de direito. Neste sentido, veja-se o Acórdão do STA, prolatado no processo nº 0525/14, em 18-03-2015:

II - Não havendo entre a decisão arbitral recorrida e o acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo apresentado como fundamento contradição sobre a mesma questão fundamental de direito – porquanto nem a questão objecto de um e outro recurso é a mesma, nem os pressupostos de facto de um e outro se afiguram como susceptíveis de ser enquadrados na mesma hipótese normativa – deve o recurso ser julgado findo.

Já quanto ao que deve considerar-se como a exigida identidade da questão de direito será mais difícil atingir consenso.

Por um lado, o STA tem consolidado o entendimento de que a identidade da questão de direito pressupõe a também identidade da situação de facto.

Nesse sentido, pode ler-se no sumário do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17-09-2014, processo nº 01089/13:

I - São requisitos dos recursos por oposição de acórdãos a que se aplica o ETAF de 2002, a identidade da(s) questão(ões) de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, supondo-se estar-se perante uma situação de facto substancialmente idêntica e ainda que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica, contactando-se que se perfilharam, nos dois arestos, solução oposta através de decisões expressas e não apenas implícitas.

A estabilidade do quadro jurídico é, assim, uma exigência feita para a admissão do recurso. Nesse sentido, pode ler-se no Comentário ao RJAT de Lopes de Sousa (2013: 231 e ss.):

Não se exige expressamente que ambos os acórdãos sejam proferidos sem que sobreviesse qualquer alteração substancial da regulamentação jurídica, como sucede com os artigos 22º, alínea a), 24º, alínea b), e 30º, alínea b), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais de 1984. No entanto, deve entender-se que é de fazer tal exigência, pois só há verdadeira contradição entre julgados se os pressupostos fácticos e jurídicos das duas decisões forem essencialmente idênticos. Só assim se tratará da «mesma questão fundamental de direito».

Por outro lado, a lei exige que a decisão recorrida não esteja em sintonia com jurisprudência recentemente consolidada. Assim, por ex., também o Acórdão do STA proferido no processo nº 0945/12, em 23-01-2013:

I - O recurso por oposição de acórdãos interposto em processo judicial tributário instaurado após a entrada em vigor do ETAF de 2002 depende da verificação cumulativa dos seguintes requisitos legais: que se verifique contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito e que não ocorra a situação de a decisão impugnada estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA.

II - Verifica-se o 1.º requisito se os acórdãos em confronto assentam em situações de facto idênticas nos seus contornos essenciais e está em causa o mesmo fundamento de direito, não tendo havido alteração substancial da regulamentação jurídica pertinente e tendo sido perfilhada solução oposta, por decisões expressas e antagónicas.

III - Não se verifica, porém, o 2.º requisito se a orientação perfilhada no acórdão impugnado corresponde à posição adoptada, por maioria, em recente acórdão proferido em julgamento ampliado nos termos do artigo 148.º do CPTA, com intervenção do (actual) Plenário da 2.ª Secção do STA.

Sobre o que deverá ser considerado jurisprudência consolidada, Lopes de Sousa (ibid.: 232) refere o Acórdão do Pleno do STA de 18-09-2009, prolatado no processo nº 212/08, do qual consta que

a diferença entre haver uma jurisprudência «tout court» e uma «jurisprudência consolidada» há-de necessariamente advir de um «plus» desta última, que cause ou revele uma estabilidade de julgamento; e esse acréscimo detectar-se-á por um critério quantitativo, significador de uma constância decisória – seja esse critério o do número dos Juízes subscritores da solução, seja o do número das decisões do STA que a acolheram. Assim, a consolidação jurisprudencial transparecerá, ou do facto de a pronúncia respectiva constar de um acórdão do Pleno assumido pela generalidade dos Conselheiros em exercício na Secção (consoante prevê o art. 17º, n.º 2, do actual ETAF), ou do facto de existir uma sequência ininterrupta de várias decisões no mesmo sentido e obtidas por unanimidade ou por maiorias inquebráveis, exigindo-se um maior número delas se os acórdãos provierem das Subsecções e um seu menor número se forem do Pleno (na formação de nove Juízes, referida no art. 25º, n.º 1, do anterior ETAF).

Ainda sobre tal requisito expende ainda o mesmo autor (ibid: 233) que

Aquela referência a jurisprudência «mais recentemente consolidada» indica que a consolidação da jurisprudência só é obstáculo à admissão do recurso se tiver sido recente essa uniformização. Este é um conceito a preencher em termos de razoabilidade. No entanto, poderá ter-se como seguro que será razoável não admitir novos recursos jurisdicionais por contradição de julgados contra jurisprudência uniformizada enquanto não se alterar a composição do Supremo ou não houver sinais de que algum dos seus juízes alterou a sua posição.

Além disso, e por fim, para que o recurso seja admitido, é ainda entendimento do STA que o acórdão fundamento haja sido proferido pela mesma secção para que se recorre, pelo que, sendo a decisão arbitral proferida em matéria de direito tributário, à partida só poderá invocar-se um acórdão proferida pelas secções de contencioso tributário do STA ou de um dos TCA.

Escreve o Conselheiro Lopes de Sousa (2013: 230 e ss.) que

[n]ão se faz referência, no artigo 152º do CPTA, ao requisito de que os acórdãos a invocar como estando em oposição com o recorrido tenham sido proferidos por secções dos tribunais centrais administrativos e do STA e respectivo Pleno da mesma área que proferiu o acórdão recorrido, isto é, que para recorrer de acórdãos proferidos pela secção do contencioso tributário de um tribunal central administrativo ou do STA só sejam invocáveis acórdãos proferidos pelas mesmas secções ou do respectivo Pleno.

No entanto, é de entender que tal exigência está ínsita na atribuição aos Plenos de competência para o conhecimento destes recursos jurisdicionais, pois não é razoável que a apreciação de um conflito de jurisprudência seja efectuado por uma formação que não tenha competência especializada nas matérias que são apreciadas em ambas as decisões conflituantes.

O ETAF de 1984 confirma a razoabilidade deste entendimento, pois atribuía ao Plenário do STA, composto por juízes de ambas as secções do STA, a competência para os recursos em que estava em causa oposição entre acórdãos de diferentes secções e atribuía aos Plenos de cada Secção, formados por juízes apenas de uma Secção, a competência para os recursos em que estivesse em causa oposição entre acórdãos proferidos por Secções do TCA ou do STA da mesma área (artigos 22º, 23º, 24º, 25º, 30º e 31º daquele ETAF).

O mesmo autor (ibid: 231) remete para o Acórdão do STA tomado no processo nº 764/07, em 14-07-2008, por si relatado, no qual se lê que

seria manifestamente absurdo o resultado a que conduziria uma interpretação literal, permitindo que fossem invocados como fundamento do recurso por oposição de acórdãos a decidir por uma formação especializada em matéria tributária quaisquer acórdãos (de qualquer Tribunal, de qualquer jurisdição, com qualquer especialização) [...]

Com efeito, essa intervenção de uma formação composta por Juízes de ambas as áreas é manifestamente aconselhável para assegurar o acatamento generalizado da decisão uniformizadora em ambas as áreas, que é a finalidade visada por uma decisão uniformizadora gerada por um conflito de decisões proferidas em áreas diferentes, pois a potencial influência da decisão sobre a ulterior jurisprudência será tendencialmente maior, em ambas as áreas, se for proferida por Juízes a quem, pela posição que ocupam no topo da hierarquia dos tribunais administrativos e fiscais, é reconhecida superior competência profissional nessas áreas. [...]

Pelo que se referiu, o facto de no ETAF de 2002 não se ter incluído na competência do Plenário do Supremo Tribunal Administrativo a apreciação de recursos para uniformização de jurisprudência deve ser interpretado como expressão de uma intenção legislativa de não admitir recursos para uniformização com fundamento em decisões proferidas por formações do Supremo Tribunal Administrativo especializadas em áreas diferentes. [...]

E, obviamente, na aplicação subsidiária deste regime ao contencioso tributário, com as necessárias adaptações, devem restringir-se os acórdãos invocáveis como fundamento do recurso a acórdãos proferidos pelas secções do contencioso tributário do Supremo Tribunal Administrativo ou de um dos tribunais centrais administrativos.

Ora, sem embargo da pertinência e razoabilidade de tal exigência, é também um facto que nada impede os tribunais arbitrais de decidir com base numa norma de direito administrativo, por ex. do CPA, como aconteceu no âmbito do processo nº 656/2014-T, (justamente por colectivo presidido pelo Conselheiro Lopes de Sousa), sendo que, naturalmente, boa parte dos acórdãos a invocar como fundamento, se não todos, certamente não-de ter sido proferidos pela secção de contencioso administrativo.

Nesta situação, a decisão arbitral ainda é menos passível de controlo por parte dos tribunais superiores da jurisdição estadual.

Na realidade, em vista de tais restrições quanto aos pressupostos para a admissão do recurso pode levantar-se, *rectius*, entende-se mesmo que *deve* levantar-se a questão de saber se eventualmente o regime será inconstitucional, ou, pelo menos, as citadas interpretações dele feitas. Na verdade, na economia do regime da arbitragem tributária, sendo tão limitadas a possibilidade de controlo da decisão por parte dos tribunais superiores, uma visão demasiado restritiva dos requisitos de admissibilidade de qualquer dos meios recursivos previstos poderá suscitar dúvidas sobre a conformidade constitucional de tal interpretação, por eventual violação do direito de acesso à justiça.

### **7.3. A impugnação da decisão arbitral**

As decisões passíveis de impugnação já não são apenas as que decidam do mérito da causa, aqui a limitação advém dos fundamentos que podem ser invocados.

Assim, Lopes de Sousa (2013:228), comenta que «o RJAT, no nº 1 do seu artigo 27º, prevê a possibilidade de impugnação de todas as decisões, mesmo as que não sejam de mérito, com fundamentos limitados.»

Na síntese de Castelo Trindade (2016: 514 e ss.),

Afigura-se pertinente uma distinção entre os recursos em geral e este meio processual ora em análise.

Ora, enquanto o recurso permite um verdadeiro controlo de mérito da decisão arbitral, na acção de impugnação, o controlo restringe-se aos aspectos procedimentais e processuais, ou seja, formais, da decisão proferida. Com efeito, se no âmbito de um recurso da decisão arbitral os tribunais judiciais poderão fiscalizar a boa aplicação das regras de direito substantivo ao caso concreto, numa acção de impugnação o conhecimento do mérito da causa está, por regra, vedado.

Outra característica que distingue estes dois meios impugnatórios é a sua natureza. De facto, verifica-se que, por regra, o recurso da decisão arbitral tem natureza substitutiva, devendo o tribunal de recurso, em caso de provimento, substituir-se ao tribunal arbitral que proferiu a decisão recorrida – o que faz sentido na medida em que àquele é permitido o reexame do mérito da questão

de fundo. Por seu turno, a acção de impugnação (ou de anulação) tem natureza cassatória, querendo com isto dizer-se que o tribunal onde é interposta a acção terá apenas competência para anular a decisão, não se podendo substituir ao tribunal cuja decisão se impugna, proferindo nova decisão sobre o mérito da causa.

Assim, os recursos são, em geral, instâncias de segundo ou terceiro grau que permitem, em princípio, a reanálise ou reexame da decisão de que se recorre. Pelo contrário, acção de impugnação da decisão arbitral é precisamente isso: uma acção, e o pedido dessa acção é, nem mais nem menos, do que a anulação da decisão arbitral proferida, com fundamento em qualquer vício, em princípio formal e constante de um elenco as mais das vezes taxativo.

Como fundamento de impugnação da decisão arbitral, estão previstos apenas os vícios constantes do n.º 1 do art. 28.º do RJAT, isto é, a não especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão, a oposição dos fundamentos com a decisão, a pronúncia indevida ou a omissão de pronúncia e, por fim, a violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes, nos termos em que estes são estabelecidos no artigo 16.º

Ora, a incompetência do tribunal arbitral parece não constar da lista exhaustiva de nulidades passíveis de impugnação.

O entendimento maioritariamente seguido no TCAS – tribunal competente em razão do território, uma vez que o CAAD tem sede em Lisboa – tem sido o de não admitir a impugnação da decisão com base na violação das regras de competência.

Assim, o vício de pronúncia indevida seria apenas invocável quando o Tribunal houvesse decidido questões excluídas da sua apreciação, na acepção da norma actualmente constante da alínea e) do n.º 1 do art. 615.º do CPC, decidindo *ultra petitum*.

A título de exemplo, veja-se o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 2013-02-19, prolatado no processo n.º 05203/11, onde se expendeu que

os únicos fundamentos legalmente admissíveis como suporte de reacção da decisão dos Tribunais arbitrais para os T. C. Administrativos, consistem na impugnação de tal decisão, consagrada no art.º.27, com os fundamentos que se ancorem nos vícios de forma expressamente tipificados no art.º.28, n.º.1, e atrás elencados, correspondendo os três primeiros aos vícios das sentenças dos

Tribunais tributários, nos termos do plasmado no artº.125, nº.1, do C.P.P.T., com correspondência ao estatuído nas alíneas b), c) e d), do artº.668, nº.1, do CPCivil.

O excesso de pronúncia pressupõe que o julgador vai além do conhecimento que lhe foi pedido pelas partes. Por outras palavras, haverá excesso de pronúncia, sempre que a causa do julgado não se identifique com a causa de pedir ou o julgado não coincida com o pedido. Pelo que deve considerar-se nula, por vício de “ultra petita”, a sentença em que o Juiz invoca, como razão de decidir, um título, ou uma causa ou facto jurídico, essencialmente diverso daquele que a parte colocou na base (causa de pedir) das suas conclusões (pedido). No processo judicial tributário o vício de excesso de pronúncia, como causa de nulidade da sentença, está previsto no artº.125, nº.1, do C. P. P. Tributário, no último segmento da norma.

Como se escreveu no Ac. nº 177/2016, do Tribunal Constitucional:

«9. Tradicionalmente, a doutrina processualista civil utiliza o termo pronúncia para designar a decisão de um tribunal, no âmbito da sua competência, sobre uma questão que lhe foi submetida pelas partes. [...]

O limite máximo, em processos cujo objeto está, por via de regra, na disponibilidade das partes - como sucede na maioria dos processos civis -, extrai-se do pedido do autor, naquilo que é a mais evidente manifestação do princípio do dispositivo. Se o credor apenas reclama do tribunal uma parte do seu crédito, não pode este condenar o devedor na sua totalidade, pois incorreria naquilo que aquela mesma doutrina designa por excesso de pronúncia. [...]

Já o excesso de pronúncia foi substituído, naquele mesmo preceito, pela expressão pronúncia indevida. À clarificação deste conceito convém que se apure se ele é sinónimo daquele outro e, caso o não seja, quais as diferenças de «sentido e alcance» entre ambos.

A simples ponderação da ideia de excesso sugere quantidade. Trata-se de pronúncia “a mais”. Não admira, por isso, que o exemplo clássico seja aquele que se forneceu: a condenação do devedor em quantia superior à pedida pelo credor (abstraindo, evidentemente, dos juros que forem devidos). Não obstante, também existirá excesso de pronúncia se o tribunal condenar o réu em «objeto diverso do pedido» pelo autor [artigo 615.º, n.º1, alínea e), do CPC].

Existe, porém, doutrina considerável no sentido de que a situação de violação das regras de competência do tribunal arbitral deve ser entendida como compreendida no vício de pronúncia indevida.

Cita-se o Conselheiro Lopes de Sousa (2013: 234 e ss.), que escreve, em comentário ao artigo 28.º, n.º 1 do RJAT, o seguinte:

A indicação explícita destes e apenas destes, que não esgotam sequer a lista de nulidades de sentença arroladas no artigo 125.º do CPPT e no artigo 668.º, n.º 1, do CPC, inculca que se pretendeu fazer uma enumeração taxativa, decerto influenciada pela ideia de celeridade que se anseia concretizar com os processos arbitrais tributários.

No entanto, o conceito de “pronúncia indevida”, utilizado na alínea c) do n.º 1 do artigo 28.º do RJAT, é diferente e potencialmente mais abrangente do que o conceito de pronúncia sobre “questões que não podia tomar conhecimento” ou “questões que não deva conhecer” que é utilizado no artigo 668.º, n.º 1, alínea d), do CPC e no artigo 125.º do CPPT. [...]

Mas, “pronúncia indevida” ocorrerá não só quando se conhecer de questões de que não se podia conhecer, mas também quando se conheceu de questões de que se podia conhecer, mas ultrapassando quaisquer limites legais a nível decisório (por exemplo, condenando para além do pedido) e mesmo a pronúncia em situações em que o tribunal nem sequer podia decidir, por enfermar de vício na sua constituição.

Será eventualmente com uma interpretação deste tipo que se poderá compreender que não se indiquem no âmbito de uma enumeração taxativa dos fundamentos de impugnação das decisões arbitrais os vícios manifestamente mais graves de que estas decisões podem enfermar, que têm a ver com a regularidade da constituição do tribunal arbitral e a competência para decidir.

[...] Assim, sendo de presumir que o legislador consagrou a solução mais acertada (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil), parece que se deverão considerar como situações de “pronúncia indevida” aquelas em que o tribunal excedeu a sua competência ou a sua composição é irregular, para além daquelas em que a decisão for proferida para além do prazo máximo aplicável, cujo decurso extingue o poder jurisdicional.

A Direção de Serviços de Consultoria Jurídica e Contencioso tem pugnado pelo entendimento de que tal situação tem de ser entendida como compreendida no vício de pronúncia indevida, sob pena de inconstitucionalidade.

De facto, tem sido invocado que a apreciação pelo Tribunal *ad quem*, ao abrigo do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 28.º do RJAT, da incompetência material do tribunal arbitral encontra sustentação nas regras e princípios gerais de direito, tanto por via de uma interpretação literal, como sistemática e teleológica.

Até porque, se é certo que cabe ao legislador ordinário concretizar, com maior ou menor amplitude, o seu âmbito de aplicação e conteúdo, não poderá abolir o sistema de recursos *tout court* ou consagrar soluções que restrinjam de tal modo o direito de recorrer que, na prática, se traduzem na supressão tendencial dos recursos.

A denegação da possibilidade de apreciação da incompetência material do tribunal arbitral com fundamento na alínea c) do n.º 1 do artigo 28.º do RJAT remeteria para a situação – facilmente qualificável como absurda - em que, sendo impossível o recurso por oposição de acórdãos nos termos do artigo 25.º, n.º 2 do RJAT, o recurso para o Tribunal Constitucional, se aplicável, passaria a constituir via privilegiada, ou mesmo, única, para discussão jurisdicional deste vício, sob todos os pontos de vista, grave.

O que consubstanciaria uma restrição substancial – e inconstitucional – da possibilidade de recurso nesta matéria, particularmente evidente por não ficarem salvaguardados no RJAT, em todos os casos, a possibilidade de impugnação da decisão arbitral junto dos tribunais estaduais com os fundamentos e nos termos previstos na Lei da Arbitragem Voluntária.

Tem-se defendido que este entendimento se justifica, especialmente, quando se está perante uma relação jurídica que decorre do exercício de poderes de autoridade, devendo nestes casos reservar-se ao juiz estadual a possibilidade de uma última palavra.

Neste contexto, cabendo ao próprio tribunal arbitral a apreciação em primeira instância da sua própria competência, a exigência de recurso para um tribunal estadual torna-se mais premente, *maxime* atendendo à circunstância de, por um lado, a vinculação da AT estar definida *a priori* na Portaria n.º 112-A/2011, e, por outro,

esta nunca poder tomar a iniciativa de constituir ou repudiar a constituição do tribunal arbitral por sua vontade.

Nesses termos, foi intentado recurso para o Tribunal Constitucional, o qual veio efectivamente a julgar inconstitucional tal interpretação, no âmbito do Acórdão nº 177/2016, de 29 de Março de 2016.

Considerou o Tribunal, nas palavras do relator, Conselheiro João Pedro Caupers:

Não se trata, repete-se, de escolher a melhor interpretação possível para a expressão pronúncia indevida. Trata-se, sim, de, considerando que existem duas possibilidades interpretativas – uma, suscetível de abranger naquela expressão a questão da alegada incompetência do tribunal arbitral, outra, deixando de fora tal questão –, apurar se, tendo sido esta última a adotada na decisão recorrida, resultou daí ofensa de parâmetro constitucional relevante.

[...] Começamos pela alegada ofensa do direito de acesso à justiça, garantido pelo artigo 20.º da CRP – que é, de resto, o problema a que o recorrente atribui maior relevo.

Segundo o recorrente, a ofensa de tal parâmetro residiria na circunstância de, ao recusar a impugnação da decisão arbitral com fundamento na incompetência material do tribunal arbitral, se estar a impedir o controlo, por um tribunal do Estado, do respeito pelos limites traçados pela lei relativamente à competência dos tribunais arbitrais tributários, deixando ao próprio tribunal arbitral a primeira e última palavra sobre a sua própria competência. [...]

[A] argumentação do recorrente inclui um ponto que pode levar a considerar como imposição constitucional, no caso *sub judice*, um duplo grau de jurisdição. Trata-se da referência a que, a não ser admitida a impugnação da decisão arbitral junto de um tribunal administrativo, então o tribunal arbitral teria a única e decisiva palavra na determinação da sua própria competência, já que nenhum tribunal do Estado a poderia reapreciar.

Começou o Tribunal por considerar que o argumento poderia demonstrar um mero preconceito da parte pública relativamente a tribunais que não são estaduais. No entanto, estando os tribunais arbitrais constitucionalmente previstos como verdadeiros tribunais, e decidindo de acordo com a lei, vedado que está o recurso à equidade, o argumento deveria improceder, pois que é prerrogativa de qualquer

tribunal decidir sobre a sua competência. Apesar disso, expendeu o Tribunal Constitucional:

Todavia, subsiste um aspeto a esclarecer, que não releva propriamente da natureza dos tribunais arbitrais, mas antes da sua singularidade.

Na verdade, cada tribunal arbitral é um tribunal único, no duplo sentido de tribunal *ad hoc*, constituído para decidir um determinado litígio e apenas este, e um tribunal desinserido de qualquer hierarquia judicial, constituindo como que uma primeira, última e única instância. Para além disso, é um tribunal desprovido de competência própria, julgando um litígio que, se ele não existisse, encontraria entre os tribunais do Estado o tribunal competente para o dirimir.

Quando é proposta uma ação num tribunal de 1.<sup>a</sup> instância da jurisdição comum ou da jurisdição administrativa, a decisão desse tribunal relativamente à sua competência material nunca é definitiva, dela cabendo sempre recurso – independentemente do valor da causa –, conducente à prolação de uma segunda decisão judicial [cfr. artigo 629.º, n.º 2, alínea a), do CPC].

Não pode deixar de impressionar, comparativamente, que a decisão de um tribunal arbitral sobre a sua competência – que, repete-se, não é própria, antes subtraída a um tribunal do Estado, e se extingue no termo do processo arbitral – seja insuscetível de reapreciação por um outro tribunal.

14. Relativamente aos tribunais arbitrais tributários, a comparação não apenas impressiona, como as suas consequências são inaceitáveis. É que se de qualquer tribunal arbitral se pode dizer que retira a sua competência (da competência) de um tribunal do Estado, quando esta inclui matéria tributária haverá de reconhecer-se que as decisões de um tribunal arbitral tributário sobre a própria competência não podem deixar de estar submetidas a reapreciação por um tribunal do Estado, sob pena de serem as próprias atribuições deste em matéria tributária a ficar em risco.

Na verdade, a matéria tributária situa-se no âmago das atribuições do Estado, nela se evidenciando a necessária prossecução de interesses públicos absolutamente essenciais a uma comunidade politicamente organizada, razão que levou a CRP, no n.º 1 do artigo 103.º, a estatuir que «o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado». Se não for possível sindicat judicialmente a decisão de um tribunal arbitral tributário que, à revelia do quadro regulamentar estabelecido, se considere competente numa certa matéria,

então tal significará que não existe nenhuma forma de assegurar que funções tributárias que o Estado deve exercer não lhe serão “confiscadas”, sem controlo por um tribunal do Estado. [...]

Julga-se acertado considerar que a interpretação normativa contestada pelo recorrente, tornando judicialmente irrefutável uma decisão do tribunal arbitral sobre a sua competência, constitui limitação injustificada da reapreciação da decisão arbitral.

Tudo visto, o Tribunal Constitucional decidiu

julgar inconstitucional a alínea c) do n.º 1 do artigo 28.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na interpretação normativa de que o conceito de «pronúncia indevida» não abrange a impugnação da decisão arbitral com fundamento na incompetência material do tribunal arbitral, por violação concomitante dos artigos 20.º e 209.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa.

No seguimento da decisão tomada pelo Tribunal Constitucional é expectável uma inflexão na tendência decisória do TCAS sobre esta matéria.

Nesse contexto, como prenúncio de inflexão da referida corrente jurisprudencial, cita-se o acórdão do TCAS tirado em 28-04-2016 no processo nº 09286/16, relatado pela Desembargadora Anabela Russo, que julgou totalmente procedente a impugnação de decisão arbitral nos seguintes termos:

I - Ainda que seja de admitir que o Regime Jurídico em Matéria Arbitral consagrou um elenco fechado de fundamentos de anulação – reconduzidos aos vícios de forma expressamente tipificados no artigo 28.º do mesmo Regime, correspondendo os três primeiros ali previstos aos vícios das sentenças dos Tribunais Tributários, nos termos do plasmado no artigo 125.º, n.º.1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, com correspondência ao estatuído nas alíneas b), c) e d), do artigo 615.º n.º.1, do Código de Processo Civil - fundamentos há, como é o caso da “pronúncia indevida”, prevista no artigo 28.º al. c) daquele diploma, que não se bastam na sua densificação com uma mera equivalência aos primeiramente citados, sendo de relevar no seu seio, e para um eventual julgamento da sua verificação, um conjunto acrescido de situações ou circunstâncias - como o conhecimento de questões de que o tribunal pode conhecer mas ultrapassa determinados limites legais a nível decisório (por exemplo, condenando para além do pedido) e mesmo a pronúncia em situações

em que o tribunal nem sequer podia decidir, por enfermar de vício na sua constituição ou por para essa pronúncia ser materialmente incompetente -, sob pena de o próprio regime legal estabelecido, na parte em que prevê os tipos de recurso e os seus fundamentos, ser de discutível constitucionalidade, face ao preceituado nos artigos 3.º, 20.º, 202.º e 203.º, 266.º da Constituição da República Portuguesa.

Bem assim, expressamente se considerou no Acórdão do TCAS de 26.06.2016 prolatado no proc. n.º 09420/16 :

2. Em sede de regime da arbitragem tributária, deve, antes de mais e levando em consideração a jurisprudência mais recente do Tribunal Constitucional, enquadrar-se no fundamento de pronúncia indevida consagrado no citado art.º 28, n.º 1, al.c), do R.J.A.T., a impugnação da decisão arbitral também com base na alegada incompetência material do Tribunal arbitral (cfr.ac.T.Constitucional 177/2016, II série do D.R. de 3/5/2016).

Em vista da jurisprudência indicada, pese embora a limitação de fundamentos invocáveis, verifica-se que a acção de impugnação da decisão arbitral vem adquirindo uma importância acrescida na economia do regime de recursos da decisão arbitral.

#### **7.4. Recurso de fiscalização concreta da constitucionalidade**

Os tribunais arbitrais constituídos de acordo com o RJAT estão, como todos os demais tribunais, investidos de poderes de fiscalização da constitucionalidade das normas que aplicam, ou cuja aplicabilidade é objecto de discussão nas causas que lhes são submetidas.

Pois, nas palavras de Canotilho (1991:1056 e ss.), «[o] controlo difuso pode considerar-se uma tradição republicana do direito constitucional português», explanando

[u]ma norma em desconformidade material, formal ou procedimental com a constituição é nula, devendo o juiz, antes de decidir qualquer caso concreto de acordo com esta norma, examinar («direito de exame», «direito de fiscalização») se ela viola as normas e princípios da constituição. Desta forma, os juízes têm «acesso directo à constituição», aplicando ou desaplicando normas cuja inconstitucionalidade foi impugnada.

Quando se assinalaram já os 40 anos da Constituição de 1976, cabe prestar tributo à Justiça Constitucional. Não só, desde logo, ao Tribunal Constitucional, mas também, ao controlo jurisdicional difuso da constitucionalidade, funcionando, pois, cada tribunal como um guardião dos preceitos constitucionais.

Quando eram volvidos apenas vinte anos da aprovação da lei fundamental, Canotilho (1996: 874 e ss.) afirmava:

Depois da releitura dos mestres, poderíamos avançar *prima facie* as seguintes conclusões:

1. A partir do momento em que a retórica argumentativa do juiz Marshal no caso *Marbury v. Madison* impôs a *judicial review of legislation* como corolário do princípio da primazia da Constituição, parecia definitivamente adquirido, como ensinava Ruy Barbosa, que aos tribunais competia examinar «a nulidade dos actos legislativos por quebra da Constituição». Mais ainda: este «exame» é não só um direito dos juízes mas um «dever inevitável» dos aplicadores da lei fundamental.

2. Do mesmo modo, a evolução do pós-guerra parece ter comprovado que, não obstante a existência de uma margem autónoma para o domínio do político e da actividade de *indirizzo* político, a existência de uma *Verfassungsgerichtsbarkeit* é uma dimensão ineliminável do Estado de direito democrático. [...]

Portugal teria hoje um sistema jurídico mais imperfeito e injusto em quase todos os ramos do direito – do direito civil ao penal, do direito administrativo ao direito processual – se a jurisprudência gerada pelos controlos difusos e incidentais não obrigasse a uma aferição permanente da lei pelo parâmetro-reserva do justo constitucional. [...]

Um tribunal, qualquer tribunal, será um tribunal constitucional quando ele tem competência para decidir questões de constitucionalidade. Neste sentido, os tribunais ordinários com competência para julgar a inconstitucionalidade de actos normativos aplicáveis aos feitos submetidos a julgamento serão tribunais constitucionais. Repare-se, porém, não basta ter o direito de acesso directo à constituição e o poder de examinar *in casu* e [sic] legitimidade constitucional de normas; é necessário ter o poder de, autonomamente, interpretar e desaplicar a lei quando esta (ou outros actos normativos) se revelam em contradição com as regras e princípios da Constituição. [...]

E aqui teremos de reconhecer que o *corpus* jurídico português teria muitos mais «entulhos de injustiça» se não fosse a intervenção dos tribunais alertados para desvalores jurídicos das normas inconstitucionais. As numerosas questões decididas no âmbito penal e processual penal, a afinação dos critérios de justiça em matéria de função pública, expropriações, acesso aos tribunais, regimes pensionísticos, princípio da igualdade, relações especiais de poder, etc. demonstram que o edifício jurídico português é hoje uma construção evoluídamente [sic] justa, racional e razoável devido ao labor do Tribunal Constitucional e dos tribunais.

Decorridas mais duas décadas, as palavras do eminente constitucionalista mantêm inteira pertinência.

Em relação à arbitragem tributária, como foi expandido supra, a grande limitação ao direito de recurso da decisão arbitral, efectuada pelo recorte do regime legalmente instituído, torna particularmente importante a questão da conformidade das normas em causa, ou das interpretações delas feitas, com as vinculações resultantes da Lei Fundamental.

Assim, quando se pretende sindicar a decisão com base na aplicação de uma norma cuja inconstitucionalidade foi invocada no processo, ou com base na desaplicação de uma norma fundada em inconstitucionalidade, existe recurso para o Tribunal Constitucional.

Castelo Trindade (2016: 467 e ss.) anota que, apesar da citada regra da irrecorribilidade da decisão,

[f]oi, como não podia deixar de ser admitido recurso de constitucionalidade para o Tribunal Constitucional, nos termos do n.º 1 deste artigo 25.º [...]

[N]o n.º 4, alínea h) do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, pode ler-se que “O âmbito da autorização prevista no presente artigo compreende nomeadamente as seguintes matérias: (...) h) A consagração, como regra da irrecorribilidade da sentença proferida pelo tribunal arbitral, prevendo a possibilidade de recurso para o Tribunal Constitucional, apenas nos casos e na parte em que a sentença arbitral recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou aplique norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada”.

Desde logo, refira-se que, para que seja possível o recurso para o Tribunal Constitucional, em sede de fiscalização concreta da constitucionalidade, a parte tem de ter suscitado a questão de forma válida no processo, por forma a que o tribunal decidente esteja obrigado a conhecer da mesma.

Nas palavras utilizadas no Acórdão do Tribunal Constitucional, proferido no proc. 584/2014,

cabe recurso para o Tribunal Constitucional de decisão que aplique norma cuja inconstitucionalidade haja sido suscitada durante o processo. Indispensável é, assim, desde logo, que a norma, ou o critério normativo cuja inconstitucionalidade se requer tenha constituído o fundamento normativo da decisão recorrida. Mais se exige a suscitação prévia, perante o tribunal recorrido, da mesma questão de constitucionalidade que constitui o objeto do recurso. Suscitação que há de ter ocorrido de modo processualmente adequado perante o tribunal que proferiu a decisão recorrida, em termos de este estar obrigado a dela conhecer, pela parte que agora vem interpor o recurso (artigo 72.º, n.º 2, da LTC).

Não é, no entanto, necessário que a decisão sobre a questão de constitucionalidade seja expressa, podendo resultar somente de forma implícita da decisão tomada.

Como se abordará adiante, resulta da jurisprudência do Tribunal Constitucional que a aplicação da norma cuja inconstitucionalidade se invocou pode ser expressa ou implícita, bem como resulta de jurisprudência constante do TC que a questão de inconstitucionalidade pode reportar-se a certa dimensão ou trecho da norma, ou ainda a uma certa interpretação da mesma.

Deve ter-se em conta que o não conhecimento, por parte do tribunal recorrido, da inconstitucionalidade de uma norma, quando estava obrigado a apreciar a questão, em vista dessa invocação haver sido validamente efectuada no processo, equivale à aplicação implícita da mesma – cfr. acórdão 318/90.

Em anotação ao art. 280º, escrevem Canotilho e Moreira (2010: 944):

Quanto ao recurso das decisões negativas de inconstitucionalidade (nº 1/b), é necessário que a questão da constitucionalidade tenha sido suscitada pela parte que pretenda recorrer para o TC; mas não é preciso que o tribunal se tenha debruçado expressamente sobre a questão suscitada; basta que tenha aplicado a norma, assim rejeitando a arguição de inconstitucionalidade.

Tal matéria foi relevante no âmbito de um dos processos arbitrais aqui estudados, pelo que se regressará ao ponto, a esse propósito, na parte prática da dissertação.

Por fim, cabe ressaltar que uma aparente limitação ao direito de recurso de constitucionalidade deve ser desconsiderada, justamente por inconstitucionalidade. Neste sentido, expende Lopes de Sousa (2013:228):

No artigo 25º, nº 1, do RJAT só se prevê a possibilidade de recurso para o Tribunal Constitucional relativamente a questões de mérito.

No entanto, por força do artigo 280º, nº 1, al. a) da CRP, relativamente a decisões que recusem a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou ilegalidade por violação de lei com valor reforçado terá sempre de se admitir recurso para o Tribunal Constitucional, pelo que será materialmente inconstitucional aquele artigo 25º, nº 1, se for interpretado como afastando os recursos para o Tribunal Constitucional que a CRP admite.

Em jeito de conclusão, independentemente destas vias recursórias consagradas na lei, é seguro que o erro de julgamento, mesmo que grave e notório, não é fundamento de recurso da decisão arbitral, como decorre, *v. g.*, do acórdão do TCAS tirado em 28-04-2016 no processo nº 09286/16, do qual consta «a opção realizada pelo Tribunal, nessas circunstâncias, não pode ser sindicada por este Tribunal Central por nos estar vedado apreciar de eventuais erros de julgamento.»

No entanto, pese embora a regra da irrecorribilidade, estabelecida na lei de autorização, considera-se que tal deveria ser devidamente ponderado, numa eventual revisão do RJAT, conformando-se o regime com uma válvula de escape, para os casos, necessariamente residuais, de flagrante erro de julgamento. E tal a bem da qualidade da administração da Justiça, sendo certo que a publicidade das decisões e o prestígio técnico, profissional e/ou académico dos decisores tornam mais premente a capacidade conformadora da jurisprudência emanada dos tribunais arbitrais. Tudo visando, em última análise, a própria credibilidade da Justiça Tributária, no seu todo, isto é, abarcando os tribunais arbitrais e a apreciação das suas decisões feita pelos tribunais superiores bem como por toda a comunidade.

Assim, feita esta reflexão, passemos à análise das decisões que serviram de mote a esta dissertação.

## **Parte II**

### **Análise jurisprudencial**

## 8. As decisões arbitrais

Após a revisão da literatura, enquadrando doutrinamente o problema da aplicação das normas consagradoras de benefícios fiscais, mormente a interpretação conforme com a Constituição - pretende-se estreitar o âmbito da análise, com foco nas decisões arbitrais, que julgaram a inaplicabilidade da norma à situação concreta, efectuando, num segundo momento, também a análise das decisões do Tribunal Constitucional, tomadas em sede de fiscalização da constitucionalidade.

O caso concreto que suscitou a presente dissertação ocorreu num processo de impugnação de uma liquidação de IRC, efectuada na sequência de acção inspectiva.

A impugnante, uma sociedade anónima portuguesa, detida na sua quase totalidade por duas sociedades estrangeiras, formulou pedido de constituição de tribunal arbitral e de pronúncia arbitral, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea a) e 2, todos do RJAT, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, e dos artigos 96.º e segs. do CPPT, impugnando a legalidade do acto de liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) referente primeiramente ao ano de 2009 e, posteriormente ao ano de 2010, visando a anulação da correcção ao lucro tributável, considerando o benefício fiscal, antes não aceite.

Fundamentou o pedido, nessa parte, alegando que a não consideração do benefício da majoração na dedução ao lucro tributável, no tocante à referida trabalhadora, cônjuge de um administrador da sociedade impugnante, contraria o disposto no artigo 19.º, n.º 4, do EBF, pois, na argumentação expendida na petição inicial, a entidade patronal é uma sociedade e, como tal, não tem agregado familiar, sendo que a norma não refere «da entidade patronal ou qualquer dos seus órgãos».

De facto, no requerimento de constituição de tribunal arbitral expendia-se que «[c]omo é óbvio, a entidade patronal é uma sociedade e não tem agregado familiar».

E não pode, efectivamente, negar-se o carácter óbvio da asserção, pois as sociedades são pessoas jurídicas, não são pessoas humanas, e, como tal, não têm agregado familiar, no sentido biológico do termo.

Igualmente não merece disputa que neste domínio dos benefícios fiscais vigora o princípio da tipicidade fechada, plasmado no art. 103º, nº 2 da CRP, pelo que a disciplina geral dos mesmos só pode ser objecto de definição através de lei da

Assembleia da República, ou de decreto-lei autorizado, de acordo com o previsto no art. 165º da nossa Lei Fundamental.

Como também não se pode contestar a proibição de integração analógica no âmbito da aplicação da lei tributária de acordo com o previsto no art. 11º da LGT.

Simplemente, choca o sentimento de justiça, *in casu* na tributação, que um benefício fiscal seja utilizado por uma empresa numa situação de claro favorecimento dos interesses pessoais dos seus órgãos e que, o ordenamento jurídico tributário, constitucional e infraconstitucional, não forneça um qualquer instrumento que permita obviar a tal abuso.

Assim, a subscriitora da presente dissertação defendeu, no que continua convicta, que o entendimento sufragado pela AT seria o que melhor corresponde à melhor aplicação do Direito.

Veja-se que inexistia qualquer dissídio entre as partes sobre a factualidade relevante: ambas as partes assentiam em que o valor da correcção em causa dizia respeito a benefício (no caso, majoração de encargos considerada como dedução ao lucro tributável) respeitante a uma trabalhadora casada com um administrador da sociedade inspeccionada, portanto, a trabalhadora cujo posto de trabalho foi criado era membro do agregado familiar de um administrador da sociedade, constituída sob o tipo sociedade anónima.

Como é fácil de ver, a discórdia residia no enquadramento jurídico a dar à situação, sendo que a inspecção tributária havia considerado verificada a hipótese do número 4 do art. 19º do EBF.

No entanto, a sociedade, desde o exercício do direito de audição prévia, argumentava que a norma não refere «agregado familiar da entidade patronal ou de qualquer dos seus órgãos».

O problema posto era, e é, pois, de interpretação e aplicação da norma. Determina o art. 11º da LGT na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.

Igualmente, de acordo com o disposto no n° 3, «Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários.»

Assim, havia que buscar os parâmetros interpretativos na disciplina geral, constante do art. 9° do Código Civil. Temos, pois, que a letra da lei é um ponto de partida na tarefa interpretativa mas não é forçosamente o ponto de chegada. Pois, se a própria lei geral postula que não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso, a letra não pode ser considerada um limite absoluto.

A par da letra, outros factores existem e devem ser ponderados para se chegar ao sentido em que a lei deve ser aplicada. Esses outros factores serão nomeadamente, a teleologia da norma, ou na expressão do art. 9°, o pensamento legislativo, comumente tida como tendente à superação da discussão doutrinal entre a preponderância a dar à *mens legislatoris* ou à *mens legis*, questão que pode entender-se hoje como pacificada no sentido de que haverá que atender à vontade do legislador histórico *cum grano salis*.

Sendo certo que, caso a intenção legislativa fosse reduzida à vontade psicológica do legislador histórico, com todas as imperfeições, vulnerabilidades e incapacidade de previsão que o caracterizam enquanto figura humana, *ergo* imperfeita e sujeita a erros, seria parâmetro interpretativo de pouca valia.

Havendo que atender primacialmente à intenção da própria lei, pois esta *mens legis* há-de ser sempre entendida com um sentido perpassado pelos princípios jurídicos enformadores do sistema jurídico, entendido no seu todo, ou, de regresso à doutrina do art. 9° do Código Civil, tendo em conta a unidade do sistema jurídico.

Além de que o intérprete terá de ter em conta as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada, o que nos remete para uma aplicação do Direito actualizante.

O que só poderá fazer-se reproduzindo as valorações e escolhas da lei na sua aplicação a uma realidade em constante evolução, rejeitando a inflexibilidade e o imobilismo (*ergo*, a injustiça) a que interpretações demasiado literais poderiam conduzir.

Por outro lado, a chamada presunção do legislador razoável constante do n.º 3 do referido art. 9.º pode ser decomposta em duas directrizes que, em muitos casos, poderão conduzir o intérprete em direcções opostas.

Isto é, se na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete deve presumir que o legislador consagrou as soluções mais acertadas, pode chegar à conclusão de que a teleologia da norma se verifica noutras situações aparentemente não abrangidas na letra. Ou, ao contrário, poderá concluir que a letra abrange situações que a sua *ratio* já não valida.

Nesses casos, não poderá presumir-se que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados, antes se impondo a solução contrária, sendo ponto igualmente pacífico na doutrina que casos há em que a interpretação conclui que o legislador não conseguiu exprimir adequadamente o seu pensamento, devendo interpretar-se a lei restritiva ou extensivamente.

O que se defendeu acontecer no caso da situação *sub judicio*.

Para além das normas sobre interpretação constantes do art. 9.º do Código Civil, valem as regras interpretativas do art. 11.º da LGT, nomeadamente, de que, persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários, e de que as lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são susceptíveis de integração analógica.

Efectivamente, o recurso à analogia encontra-se fora do âmbito de interpretação da norma, resultando antes numa operação de integração de lacunas, regulando um caso concreto (para o qual não se encontra regulamentação e que carece de ser resolvido) através da aplicação adaptada de uma outra norma que regule casos análogos, nos termos do artigo 10.º do Código Civil.

Deve ter-se por excluída a hipótese de proceder a integração analógica, pois a norma interpretanda no caso *sub judicio* consagra um benefício fiscal e, portanto, tal é vedado pelo art. 10.º do EBF.

Poderá, no entanto, efectuar-se a interpretação extensiva se se concluir que a letra do texto fica aquém do espírito da lei, pecando a formulação por defeito. Nesse caso, deve dar-se à norma o alcance conforme ao pensamento legislativo, assim fazendo corresponder a letra da lei ao espírito da lei.

Sobre a reserva de lei fiscal, actualmente decorrente, entre outros, do preceito vertido no art. 103.º, n.º 2 da Constituição, lê-se no Ac. do TC n.º 756/95, de 20-12-1995, proferido no proc. 134/94,

Estabelece o texto constitucional (artigo 106.º, n.º 2) a obrigatoriedade de os impostos serem criados por lei e de esta determinar «a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes». [...]

A tal formulação, com efeito — no reservar da incidência, taxa, etc., na sua determinação à lei — subjaz, tal como já acontecia na Constituição de 1933 (artigo 70.º, § 1.º), integrando a essência das garantias dos contribuintes, o que se qualifica como «princípio da tipicidade tributária» [...] que a descrição dos factos tributários seja feita de forma «suficientemente pormenorizada» de modo a conferir «previsibilidade» à actividade tributária, permitindo «aos contribuintes algumas certezas na tributação da sua riqueza» (v. J. M. Cardoso da Costa, Curso de Direito Fiscal, 2.ª ed., Coimbra, 1972, pp. 309 e segs.; J. Casalta Nabais, Contratos Fiscais, Coimbra, 1994, pp. 248-249). [...]

A justificação de qualquer destas realidades (conceitos amplos/exigências de determinabilidade) não deixa de ser possível face a regras ou princípios constitucionalmente relevantes: se a determinabilidade se acolhe na defesa dos contribuintes contra o arbítrio da Administração Fiscal, que subjaz aos artigos n.os 2 e 3 do artigo 106.º, o emprego de conceitos amplos e por vezes indeterminados — os únicos que garantem a plasticidade que possibilite a adaptação ao constante aparecimento de novas situações que, substancialmente iguais a outras já tributadas, não estejam ainda formalmente descritas com precisão — não deixa, o emprego desse tipo de conceitos, de se poder louvar no cumprimento do mandato de igualdade em sentido material, não permitindo o aparecimento constante de refúgios de evitação fiscal.

Só a harmonização entre estas duas realidades, potencialmente conflituantes, é susceptível de fornecer soluções equilibradas que, sacrificando o menos possível dos valores subjacentes a cada uma, garanta o essencial desses valores.

De facto, tratar-se de uma norma disciplinadora da concessão de benefícios fiscais traz para ponderação considerandos relevantes. Efectivamente, conforme se salientou já, a doutrina, v. g. Brás Carlos (2014: 94), destaca que, nesta matéria dos benefícios fiscais,

a natureza garantística do princípio da legalidade não se destina unicamente, como seria numa certa visão liberal, a proteger o contribuinte destinatário directo da norma tributária (neste caso, o beneficiado). Antes abrange, também, o interesse de todos os outros, por quem será distribuído o esforço fiscal de que o beneficiado foi desonerado.

Assim, um ponto a salientar é que a proibição da analogia é feita na lei em relação às normas que concedam benefícios fiscais, justamente pois que esta concessão injustificada configuraria a atribuição de privilégios fiscais, vedados pelo princípio da igualdade constitucionalmente consagrado.

E não deveria ser esquecido que, conforme Saldanha Sanches (2010: 48 e ss.) alerta:

Na verdade, o benefício fiscal tem um elevado custo sistemático na medida em que desonera alguns contribuintes, mas aumenta a oneração dos restantes: este resultado é inevitável, uma vez que a distribuição da carga fiscal é um jogo de soma zero, isto é, um jogo em que aquilo que um jogador recebe é directamente proporcional ao que os demais perdem. [...] A desigualdade de tratamento entre factos semelhantes com alguns excluídos de tributação exige uma justificação, sob pena de regresso aos privilégios fiscais. Tal justificação pode ser de ordem económica (a isenção de um certo sector pode ser condição de maior crescimento económico, com benefício geral) ou social.

O art.2º do EBF estatui, de acordo com o equilíbrio do sistema acabado de expor, que consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem.

Havia, assim, que indagar a teleologia da norma, sendo que o primeiro passo seria descortinar os interesses públicos extrafiscais relevantes que estiveram subjacentes à consagração do benefício.

Ora, não é difícil compaginar o fim pretendido com a criação da norma, já com alguma tradição no nosso ordenamento jurídico tributário. Efectivamente, o benefício fiscal hoje consignado no art. 19º do EBF foi introduzido e é justificado com a finalidade de incentivar o aumento de postos de trabalho para jovens, através de contrato de trabalho sem termo e da manutenção dos correspondentes postos de trabalho nos anos subsequentes, favorecendo, pois, o acesso dos jovens ao mercado de trabalho em condições de estabilidade. Posteriormente, a finalidade de

reintegração dos desempregados de longa duração foi também integrada no âmbito da norma.

Esta finalidade é prosseguida pela concessão de um benefício fiscal, traduzido no direito da entidade empregadora a majorar os encargos dedutíveis à matéria colectável, para efeitos de apuramento de lucro tributável no âmbito do IRC.

Sendo que, por evidentes preocupações de justiça e igualdade, nomeadamente para obviar a que a perda de receita fiscal inerente viesse, não a cumprir o fim visado, mas tão-somente a custear situações de favorecimento ilegítimo, foi consignado na lei um requisito negativo para a concessão do benefício: não são considerados os trabalhadores que integrem o agregado familiar da respectiva entidade patronal.

Por um lado, não carece de demonstração que os familiares de entidades empregadoras não estão em condições de desvantagem para aceder ao mercado de trabalho, antes pelo contrário.

Por outro lado, é completamente fraudatório do objectivo justificativo da concessão do benefício que haja perda de receita fiscal para custear estas situações, as quais redundariam no que podemos qualificar como um duplo privilégio.

Por outro lado, deveria ser tido também como assente que o incentivo tem como destinatários, em abstracto, quaisquer entidades patronais. Isto é, qualquer tipo de empresa, seja exercida por empresário em nome individual ou por empresas constituídas sob um qualquer tipo societário gera lucro tributável, pode criar emprego e terá interesse económico em efectuar deduções ao lucro tributável, assim suportando menor oneração fiscal.

Sendo certo que somente os empresários em nome individual têm agregado familiar, no sentido biológico do termo e que todas as empresas constituídas como sociedades, pessoas jurídicas *stricto sensu*, não terão agregado familiar, neste sentido.

No entanto, não sendo pessoas humanas, *ergo* não tendo vontade psicológica, as sociedades, ainda assim, actuam juridicamente, através das pessoas humanas titulares dos seus órgãos.

Através dos seus órgãos, as sociedades praticam actos jurídicos, celebram negócios jurídicos, como contratos de trabalho, por exemplo, gerando-se as consequências jurídicas da actuação dos órgãos sociais na esfera jurídica da sociedade.

Nomeadamente, quem contrata trabalhadores é a sociedade, mas quem escolhe qual específico trabalhador a contratar é o órgão de gestão, isto é, a pessoa humana que é no momento titular do órgão de gestão.

Sendo que a administração é o órgão incumbido da gestão da sociedade, por excelência, como é consabido e havia sido detalhadamente explicitado no relatório de inspecção.

Da mesma maneira, quem percebe rendimentos é a sociedade, a capacidade contributiva e tributária é da sociedade. Mas quem pratica os actos e negócios jurídicos relevantes para a aferição dos pressupostos e medida da tributação devida são as pessoas humanas titulares em concreto do órgão de gestão e que possibilitam à sociedade actuar juridicamente.

Assim, o facto tributário acontece na titularidade da sociedade, pois o lucro tributável é da sociedade, sendo que no caso trata-se da aplicação em concreto de um benefício traduzido numa dedução ao lucro tributável.

Defendeu-se, pois, que a interpretação proposta pela Requerente Arbitral era perfeitamente falha de justificação em termos de teleologia da norma.

Pois o objectivo de estabelecer um requisito negativo tendente a obviar a aproveitamentos ilegítimos do benefício fiscal, ficando sem cumprimento do fim visado com a sua atribuição, seria perfeitamente frustrado caso se fizesse a pretendida distinção, beneficiando ilegitimamente as entidades patronais constituídas sob qualquer tipo societário e carecendo de qualquer fundamento a proposta discriminação das entidades patronais empresários individuais como os únicos a ver-se abrangidos pelo requisito negativo, logo abrangidos pela impossibilidade de utilizar abusivamente o benefício.

Sensivelmente nestes termos, sustentou-se que as boas regras da hermenêutica jurídica levam-nos a concluir que o pensamento legislativo, ainda que imperfeitamente expresso, foi obviar a práticas abusivas de contratação de familiares à custa de receita fiscal perdida, logo, paga por todos os contribuintes, e isto, naturalmente, seja qual for a forma jurídica adoptada pela entidade patronal.

Pois a interpretação proposta pela impugnante resultaria numa discriminação negativa perfeitamente injustificada, logo totalmente ilegítima, em desfavor dos empresários em nome individual.

Além de que resultaria na atribuição do benefício fiscal mesmo em situações em que o interesse público extrafiscal relevante justificativo da concessão não se verifica, o que configuraria um verdadeiro privilégio fiscal.

Portanto, aplicar a lei com tal sentido e alcance consubstanciaria clara violação do princípio da igualdade constitucionalmente consagrado, nomeadamente na vertente da proibição do arbítrio, pelo que deveria a correcção controvertida manter-se na ordem jurídica por corresponder a uma correcta aplicação do direito aos factos.

Defendeu-se, pois, que esta interpretação era a única conforme com a Constituição, no que não se logrou convencer, nem o Tribunal Arbitral, em primeira instância, nem o Tribunal Constitucional, em sede de recurso.

O primeiro acórdão arbitral sobre a matéria foi proferido no proc. nº 74/2014-T pelo Tribunal colectivo constituído sob a égide do CAAD, de acordo com o RJAT, formado pelo Juiz José Poças Falcão, nas funções de Presidente, pela Prof. Doutora Luísa Anacoreta e pelo Dr. Luís Máximo dos Santos, nestes termos:

De acordo com o n.º 4 do artigo 19.º do EBF “para efeitos de criação líquida de postos de trabalho não são considerados os trabalhadores que integrem o agregado familiar da respectiva entidade patronal”.

A Requerida considerou não dedutíveis os encargos suportados com a funcionária D..., esposa de um administrador da Requerida. Ora, a entidade patronal desta funcionária é, efectivamente, a Requerente (a qual, por ser pessoa colectiva não possui agregado familiar) e não o seu Conselho de Administração.

Refira-se, a este respeito, que a argumentação da AT explanada nos pontos 45 a 96 da sua Resposta poderá eventualmente relevar numa perspectiva *de jure constituendo* mas não pode ser aceite *de jure constituto*.

A AT viola frontalmente as boas regras de hermenêutica jurídica quando considera resultar do texto da lei a interpretação que defende, ou seja, de que na expressão “entidade patronal” do texto do artigo 19.º, n.º4, do EBF, se incluem os órgãos daquela, designadamente os membros do Conselho de Administração (porque não também os membros do Conselho Fiscal? E da Mesa da Assembleia Geral?).

Assim, considera este Tribunal igualmente improcedente a não consideração da dedução a título de criação líquida de emprego alegada pela Requerida, entendendo que, também quanto a este ponto, a correcção à matéria colectável

efectuada não tem fundamento legal, pelo que enferma do vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de direito.

Igualmente, o tribunal colectivo formado pelo árbitros Dr. José Pedro Carvalho, nas funções de Presidente, Prof. Doutor António Martins e Prof. Doutor João Sérgio Ribeiro, que decidiu em 17 de Dezembro de 2014, no processo tramitado sob o número 321/2014-T, julgou integralmente procedente o pedido arbitral formulado e, portanto, anulou o acto de liquidação adicional de IRC, relativo, desta feita ao ano de 2010, na parte decorrente da desconsideração do benefícios fiscal, determinando-se o recálculo do lucro tributável de modo a reflectir o benefício fiscal previsto no artigo 19.º do EBF, com referência à contratação da trabalhadora identificada, nos seguintes termos:

A requerente coloca também em causa a desconsideração da dedução, relativamente ao benefício constante do artigo 19.º do EBF (criação de emprego), no montante de 1.662,50€, respeitante a B., esposa de um administrador da Requerente.

A este propósito escreveu-se na decisão do processo 74-2014T do CAAD, entre as mesmas partes e sobre a mesma questão:

“De acordo com o n.º 4 do artigo 19.º do EBF para efeitos de criação líquida de postos de trabalho não são considerados os trabalhadores que integrem o agregado familiar da respetiva entidade patronal”.

A requerida considerou não dedutíveis os encargos suportados com a funcionária D...., esposa de um administrador da Requerida. Ora, a entidade patronal desta funcionária é, efetivamente, a Requerente (a qual, por ser pessoa coletiva não possui agregado familiar) e não o seu Conselho de Administração.

Refira-se, a este respeito, que a argumentação da AT explanada nos pontos 45 a 96 da sua Resposta poderá eventualmente relevar numa perspetiva *de jure constituendo*, mas não pode ser aceite *de jure constituto*.

A AT viola frontalmente as boas regras de hermenêutica jurídica quando considera resultar do texto da lei a interpretação que defende, ou seja, de que na expressão “entidade patronal” do texto do artigo 19.º, n.º 4, do EBF, se incluem os órgãos daquela, designadamente os membros do Conselho de Administração (porque não também os membros do Conselho Fiscal? E da Mesa da Assembleia Geral?).

Assim, considera este Tribunal igualmente improcedente a não consideração da dedução a título de criação líquida de emprego alegada pela Requerida, entendendo que, também quanto a este ponto, a correção à matéria coletável efetuada não tem fundamento legal, pelo que enferma do vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de direito.”

Subscrevendo-se integralmente as considerações transcritas, entende-se que deverá, também nesta parte, proceder o pedido arbitral.

Fica patente da utilização por ambos os tribunais arbitrais da expressa «viola frontalmente as boas regras de hermenêutica jurídica» a cabal discordância com a aplicabilidade da norma à situação *sub judicio*.

No entanto, cabe reiterar que se considera que a interpretação sufragada por ambos os tribunais também pode fundadamente classificar-se como violando as boas regras de hermenêutica jurídica.

De facto, considerou-se na resposta, e mantém-se, que a interpretação que fez vencimento não corresponde minimamente ao elemento teleológico da interpretação, sendo que o âmbito de aplicação da norma – consensualmente pensada para a prevenção de abusos, operados à custa da perda de receita fiscal – fica praticamente reduzido a nada, pois que actualmente é público e notório que a quase totalidade das empresas, logo das entidades empregadoras, são constituídas sob um qualquer tipo societário.

Igualmente se considera carecer de cabimento a questão formulada, «porque não também os membros do Conselho Fiscal? E da Mesa da Assembleia Geral?».

De facto, ao Tribunal cabe aplicar a lei ao caso concreto e é certo que, no caso, ficou provado que a trabalhadora em causa era cônjuge do administrador da impugnante.

O Conselho de Administração é o órgão de gestão da sociedade, pelo que a formação da vontade contratual é, se não totalmente (não se apurou), em boa parte devida à vontade psicológica do marido da trabalhadora contratada.

Uma vez que se havia suscitada a questão de o critério normativo utilizado pelos colectivos padecer de inconstitucionalidade material, por ofensa do princípio da igualdade, nomeadamente na vertente da proibição do arbítrio, apresentou a AT requerimento de interposição de recurso para o Tribunal Constitucional.

Em ambos os processos, o requerimento de interposição de recurso foi apresentado junto do tribunal recorrido (o Tribunal Arbitral Colectivo), porquanto, não obstante o disposto no artigo 25.º, n.º 4 do RJAT, determina-se no artigo 76.º, n.º 1 da LTC, a qual constitui lei de valor reforçado, que o recurso para o Tribunal Constitucional deve ser interposto perante o tribunal que tiver proferido a decisão recorrida, cabendo a este apreciar a admissão do mesmo.

É esse o entendimento perfilhado pelo Tribunal Constitucional quanto à questão em causa. A título de exemplo, veja-se o despacho proferido pelo Conselheiro Relator nos autos de recurso n.º 471/14, da 3.ª Secção:

Vem o recorrente apresentar recurso de constitucionalidade, nos termos das alíneas a), e b), do n.º 1, do artigo 70.º da LTC, do acórdão arbitral proferido a 28/03/2014 no processo arbitral que correu termos no Centro de Arbitragem Administrativa. O recorrente interpôs recurso directamente no Tribunal Constitucional, ao abrigo do artigo 25º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT).

No entanto, apesar de o n.º 4 do artigo 25º do RJAT determinar que o recurso de decisões arbitrais, em matéria tributária, é directamente interposto perante o Tribunal Constitucional, tal preceito encontra-se em contradição com o disposto nos artigos 75º, n.º 1, 75º-A, n.º 5 e 76º, n.º 1, da Lei do Tribunal Constitucional. Assim, revestindo-se esta última de natureza reforçada, por se tratar de lei orgânica, a contradição entre a solução normativa fixada pelo n.º 4 do artigo 25º do RJAT e o artigo 76º, n.º 1 da LTC, resolve-se a favor deste último, em função da manifesta “ilegalidade próprio sensu” da primeira, pelo que se impõe a desaplicação da norma extraída do nº4 do artigo 25 do RJAT e a consequente aplicação do regime processual previsto na Lei do Tribunal Constitucional. O Tribunal Constitucional já assim o decidiu em outras ocasiões (v. entre outros, o Acórdão n.º 281/14, de 25/03/2014).

Ordena-se assim a baixa dos autos ao tribunal recorrido para o mesmo se pronunciar sobre a admissão do recurso interposto.

Cumprе salientar que o entendimento ora transcrito tem sido também sufragado pela jurisprudência arbitral produzida no âmbito do CAAD.

Designadamente, no despacho de admissão de recurso, proferido no Processo n.º 74/2014-T, o Tribunal Arbitral Colectivo entendeu apreciar, nesse pressuposto, a admissibilidade do recurso de acordo com o disposto na LTC, decidindo admitir o recurso.

Já no âmbito do processo nº 321/2014-T, julgou o Tribunal Arbitral não se verificar *in casu* qualquer das hipóteses normativas previstas nas alíneas a) e b) do art. 70º, indeferindo a interposição do recurso invocando o disposto no nº 2 do art. 76º da LTC.

De facto, considerou o Tribunal arbitral que

O presente recurso reporta-se, expressamente, à parte do acórdão recorrido que “interpretou e aplicou a norma contida no nº 4 do art. 19º do Estatuto dos Benefícios Fiscais”.

Ora, ressalvado o devido respeito, o acórdão proferido nos autos não “interpretou e aplicou” aquela apontada norma do n.º 4 do artigo 19º do EBF, mas, antes, rejeitou a sua aplicação, não com fundamento em qualquer inconstitucionalidade, o que abriria a possibilidade de recurso de constitucionalidade nos termos da al. a) do artigo 70.º/1 da LTC, mas com fundamento da não verificação, em concreto, dos respectivos pressupostos normativos.

Assim, como consequência da não aplicação da norma do artigo 19.º/4 do EBF, que fundamentava o acto tributário impugnado, na parte em causa, foi aquele anulado.

Deste modo, não tendo, ao contrário do que alega a Requerida, ora recorrente, ocorrido a aplicação da norma indicada como objecto do recurso de constitucionalidade, deverá o mesmo ser indeferido, nos termos do artigo 76.º/2 da LTC, o que se determina.

Considerando-se a não admissão do recurso destituída de fundamento, nomeadamente porque, ainda que tal questão de inconstitucionalidade não tenha sido objecto de qualquer apreciação expressa pelo Tribunal Arbitral, este decidiu o caso com base exactamente no critério normativo cuja inconstitucionalidade havia sido invocada, reclamou-se da decisão para o Tribunal Constitucional.

Na verdade, verificava-se estar subjacente à decisão um juízo implícito sobre a conformidade à Constituição da interpretação da norma propugnada pela Requerente e reputada inconstitucional pela então Requerida no processo arbitral.

Resulta da jurisprudência do Tribunal Constitucional que a aplicação da norma cuja inconstitucionalidade se invocou pode ser expressa ou implícita – veja-se, por ex., os acórdãos nº 88/86 e nº 235/93, sendo que, como é referido no primeiro,

em recurso deste género já o Tribunal Constitucional, nos acórdãos n.ºs 3/83, 105/85, 106/85 e 132/85, respectivamente publicados nos Diários da República, II série, n.ºs 22, de 26/1/84, 179 de 6/8/85, e 180, de 7/8/85 e 288 de 14/12/85, se satisfaz com simples aplicação normativa implícita.

Deve ter-se em conta, efectivamente, que o não conhecimento, por parte do tribunal recorrido, da inconstitucionalidade de uma norma, quando estava obrigado a apreciar a questão, em vista dessa invocação haver sido validamente efectuada no processo, equivale à aplicação implícita da mesma. Neste sentido, v. g., o acórdão n.º 318/90:

Na verdade, tal como também ficou consignado no mencionado Acórdão n.º 176/88, este Tribunal Constitucional «não pode ficar dependente de uma eventualmente indevida ‘omissão de pronúncia’ sobre a questão de constitucionalidade, por parte dos restantes tribunais».

Em anotação ao art. 280º, escrevem Canotilho e Moreira (2010: 944),

Quanto ao recurso das decisões negativas de inconstitucionalidade (n.º 1/b), é necessário que a questão da constitucionalidade tenha sido suscitada pela parte que pretenda recorrer para o TC; mas não é preciso que o tribunal se tenha debruçado expressamente sobre a questão suscitada; basta que tenha aplicado a norma, assim rejeitando a arguição de inconstitucionalidade.

E mais referem que «[n]ão há lugar a recurso quando a arguição de inconstitucionalidade tenha sido feita em relação a uma norma irrelevante para a causa, que não era aplicável nem foi aplicada (cfr. AcTC n.º 12/87)», o que se invocou também, *a contrario sensu*, a favor da admissão do recurso.

Igualmente resulta de jurisprudência constante do TC que a questão de inconstitucionalidade pode reportar-se a certa dimensão ou trecho da norma, ou ainda a uma certa interpretação da mesma. Como é referido, por ex., no acórdão n.º 243/95:

Este órgão de fiscalização concentrada da constitucionalidade, de outra banda, tem seguido o entendimento de que também é preenchido o requisito da suscitação da questão de inconstitucionalidade nos casos em que a questão da desconformidade com a Lei Fundamental é levantada pela «parte» relativamente a uma determinada forma de interpretação de norma, e não já directamente ao teor do preceito que a incorpora.

Bem assim, nos dizeres do acórdão n.º 23/03:

Se o recorrente entende que um preceito não é inconstitucional "em si mesmo", mas apenas num segmento ou numa sua determinada dimensão ou interpretação normativa, a exigência de suscitação da questão de constitucionalidade de forma clara e perceptível implica, pois, o ónus de, ao suscitar a inconstitucionalidade, identificar devidamente tal questão, através da indicação do segmento ou da enunciação da dimensão ou sentido normativo reputados inconstitucionais [...]. Como se escreveu no Acórdão n.º 367/94 (DR, II Série, de 7 de Setembro de 1994): "Ao suscitar-se a questão de inconstitucionalidade, pode questionar-se todo um preceito legal, apenas parte dele ou tão-só uma interpretação que do mesmo se faça. (...) [E]sse sentido (essa dimensão normativa) do preceito há-de ser enunciado de forma que, no caso de vir a ser julgado inconstitucional, o Tribunal o possa apresentar na sua decisão em termos de, tanto os destinatários desta, como, em geral, os operadores do direito ficarem a saber, sem margem para dúvidas, qual o sentido com que o preceito em causa não deve ser aplicado por, desse modo, violar a Constituição."

De facto, se o Tribunal Arbitral entendeu não estarem verificados os pressupostos normativos do n.º 4 do art. 19º do EBF, fê-lo retirando da norma um critério aferidor - se quisermos, um critério normativo - para a decisão sobre a verificação - ou não - da contratação de «trabalhadores que integrem o agregado familiar da respectiva entidade patronal».

E certamente aplicou esse critério aferidor - ou critério normativo - para julgar, como julgou (e reafirmou no despacho de não admissão do recurso), não estarem verificados os respectivos pressupostos normativos.

Nesta questão, a da admissibilidade do recurso, obteve a Administração vencimento da sua posição.

A propósito do despacho de não admissão do recurso, o Tribunal Constitucional proferiu decisão, no Acórdão n.º 184/2015, nos seguintes termos:

Salvo o igualmente devido respeito, esta "lógica" é insustentável.

Parece-nos evidente que o tribunal arbitral recusou atribuir à norma controvertida o sentido e alcance que a AGT pretendia, optando pela interpretação que a sociedade envolvida sustentou. Foi esta opção que ditou a não aplicação da norma ao caso concreto. Tivesse sido a outra a interpretação eleita e já a norma seria aplicável e teria sido aplicada.

Ora, entendendo a recorrente AGT que a “sua” interpretação era a boa e que o era por força do necessário respeito por um princípio constitucional, a interpretação adotada, de que resultou a dita não aplicação da norma, consubstanciou o fundamento da decisão recorrida.

Seja qual for a interpretação correta - e não cabe ponderar aqui e agora este problema -, não vemos como se possa sustentar o não preenchimento do requisito do recurso de constitucionalidade. Aliás, se pudesse ser de outra maneira, então não seria possível, regra geral, exercer o controle constitucional sobre a interpretação de normas, que, como sucede no caso sub judice, delimitam negativamente o seu âmbito de aplicação. [...]

Assim, como sustenta aquele magistrado, deve a reclamação ser deferida, constituindo objeto do recurso a questão da constitucionalidade a norma do n.º 4 do artigo 19.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, interpretado no sentido de apenas abranger os trabalhadores que integrem o agregado familiar da entidade patronal que seja pessoa física e já não os membros dos agregados familiares dos titulares do órgão de administração da entidade patronal que tenha a natureza de pessoa coletiva.

Desta forma, a discussão do âmbito de aplicação da norma de delimitação negativa do benefício passou para a competência da jurisdição constitucional, o que se exporá no próximo capítulo.

## 9. As decisões do Tribunal Constitucional

A primeira decisão a ser tomada foi a do acórdão n.º 695/2015, no processo n.º 396/15, pela 2.ª Secção, incidente sobre a decisão tomada no segundo processo arbitral, relativo ao ano de 2010, e foi relatada pelo Conselheiro Fernando Ventura.

No relatório, condensou-se o problema nos seguintes termos:

A., S.A., formulou pedido de constituição de tribunal arbitral e de pronúncia arbitral, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea a) e 2, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, e dos artigos 96.º e segs. do CPPT, impugnando a legalidade do ato de liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletiva (IRC) referente ao ano de 2010 e peticionando, *inter alia*, a condenação da AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA a recalcular o lucro tributável acolhendo o benefício fiscal, não aceite, relativo à trabalhadora B..

Fundamentou o pedido, nessa parte, na não consideração da dedução de 1.662,50€ no tocante à referida trabalhadora, esposa de um administrador da sociedade demandante, por contrariar o disposto no artigo 19.º, n.º 4, do Estatuto dos Benefícios Fiscais (adiante também designado por EBF).

A AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA respondeu, defendendo nesse ponto que, pese embora a norma contida no preceito faça referência à pertença da trabalhadora ao agregado familiar da entidade patronal respetiva, não possuindo as sociedades agregado familiar, “no sentido biológico do termo”, deveria o conceito ser objeto de interpretação extensiva, abrangendo igualmente os agregados familiares dos titulares dos órgãos de sociedade. De outro modo, sustentou, haveria lugar a benefício ilegítimo das entidades patronais constituídas sob qualquer tipo societário e discriminação em desfavor das entidades patronais empresários individuais, lesando os princípios da legalidade e da igualdade.

Continua o acórdão por referir que o recurso de constitucionalidade, interposto pela Autoridade Tributária e Aduaneira, ao abrigo do artigo 70.º, n.º 1, alínea b), da Lei n.º 28/82, de 15 de Novembro (LTC), começou por ser, num primeiro momento, indeferido pelo tribunal recorrido, decisão que foi ulteriormente revogada, em sede de reclamação apresentada pela recorrente, pelo Acórdão n.º 184/2015, tomando-se como objecto de recurso

a norma do n.º 4 do artigo 19.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, interpretado no sentido de apenas abranger os trabalhadores que integrem o agregado familiar da entidade patronal que seja pessoa física e já não os membros dos agregados familiares dos titulares do órgão de administração da entidade patronal que tenha a natureza de pessoa coletiva.

No acórdão transcrevem-se depois as conclusões formuladas pela recorrente:

A. A parte da decisão arbitral sob recurso assenta numa interpretação do n.º 4 do art. 19º do EBF manifestamente contrária à CRP, sendo que a inconstitucionalidade da norma, com tal interpretação, foi expressamente suscitada no processo.

B. Embora a questão de inconstitucionalidade não tenha sido objeto de apreciação expressa pelo Tribunal Arbitral, os termos utilizados na decisão - «*a entidade patronal desta funcionária é, efetivamente, a Requerente (a qual, **por ser pessoa coletiva não possui agregado familiar**) e não o seu Conselho de Administração*» - revelam que foi implicitamente rejeitada.

C. Todas as normas devem ser interpretadas e aplicadas em conformidade com a Constituição, sendo incumbência de cada juiz decidir de acordo com a lei e, *maxime*, com a Lei Fundamental.

D. Conforme refere J. J. Gomes Canotilho «*[u]ma norma em desconformidade material, formal ou procedimental com a constituição é nula, devendo o juiz, antes de decidir qualquer caso concreto de acordo com esta norma, examinar («direito de exame», «direito de fiscalização») se ela viola as normas e princípios da constituição.*»

E. A norma do n.º 4 do art. 19º do EBF estabelece um requisito negativo para a atribuição do benefício fiscal previsto no n.º 1, evitando utilizações abusivas, sem fundamento no objectivo extrafiscal subjacente à atribuição do benefício e que, portanto, a legitima.

F. Se a norma é interpretada como aplicando-se somente às entidades empregadoras que sejam empresários em nome individual – pois somente estes têm agregado familiar, no sentido biológico – tal resulta numa discriminação entre empresários em nome individual e empresas constituídas sob um qualquer tipo societário arbitrária, uma vez que é completamente destituída de fundamento em termos de teleologia da norma.

G. Tal interpretação normativa esvazia a norma contida no n.º 4 do art. 19.º do EBF do seu verdadeiro alcance e sentido útil, retirando-lhe aplicabilidade à generalidades das situações que o legislador pretendeu afastar do benefício fiscal em apreço.

H. E revela-se totalmente contrária à Constituição da República Portuguesa, desde logo por discriminatório e arbitrário, ao tratar de forma desigual entidades patronais em situação perfeitamente idêntica, discriminando o tratamento jurídico-tributário dos sujeitos passivos em função da constituição da empresa como sociedade ou não, o que não constitui fundamento axiológico válido no caso da *ratio* subjacente à consagração do benefício em questão.

I. A interpretação da norma, integrante do nosso ordenamento jurídico tributário, está sujeita à disciplina geral do art. 9.º do Código Civil, por um lado, e do art. 11.º da LGT, por outro.

J. Assim, se a própria lei geral postula que não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso, a letra não pode ser considerada um limite absoluto.

K. Antes, a par da letra, outros factores existem e devem ser ponderados e até preponderantes, nomeadamente, a teleologia da norma.

L. Havendo que atender primacialmente à intenção da própria lei, pois esta *mens legis* há-de ser sempre entendida com um sentido perpassado pelos princípios jurídicos enformadores do sistema jurídico, entendido no seu todo, tendo em conta a unidade do sistema jurídico, mormente, a supremacia da Constituição.

M. No ensinamento de Francesco Ferrara, a interpretação deve declarar o sentido que está imanente e vivo na lei, no sentido da vontade objectivada, independente do pensar dos seus autores, isto é, o escopo que a lei visa alcançar, pelo que o jurista deve buscar o sentido que melhor responda à finalidade da lei.

N. Além de que o intérprete deverá reproduzir as valorações e escolhas da lei na sua aplicação a uma realidade em constante evolução, rejeitando a inflexibilidade e a injustiça a que interpretações demasiados literais poderiam conduzir.

O. Em face da composição actual do tecido empresarial português, sendo certamente muito poucas as entidades empregadoras exercidas em nome

individual, sem adopção de um qualquer tipo societário, reduzir a abrangência da norma desta forma equivale a retirar-lhe praticamente todo o efeito útil.

P. O que viola a presunção do legislador razoável, sendo legítimo ao intérprete chegar à conclusão de que a teleologia da norma se verifica noutras situações à primeira vista não abrangidas na letra.

Q. Não devendo esquecer-se que, de acordo com o art. 11º da LGT, persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários.

R. O art. 19º do EBF consagra um benefício fiscal, abrangido pelo princípio da legalidade fiscal, vertido no art. 103º, nº 2 da Constituição.

S. Tem considerado esse Tribunal Constitucional que do princípio da legalidade fiscal, conjugadas as suas dimensões formal e material, resulta a exigência de conformação, por parte da lei, dos elementos modeladores do tipo tributário, abrangendo os benefícios fiscais e que a previsão dos factos tributários seja feita de forma pormenorizada e densificada, mas que o imperativo de determinabilidade é moderado por exigências de praticabilidade, ditadas pela necessidade de surpreender as manifestações de capacidade contributiva evidenciadas pelos contribuintes.

T. A doutrina salienta que, em matéria de benefícios fiscais, a natureza garantística do princípio da legalidade não se destina unicamente ao destinatário directo da norma tributária, antes abrange, também, o interesse de todos os outros, por quem será distribuído o esforço fiscal de que o beneficiado foi desonerado.

U. A proibição da analogia é feita na lei em relação às normas que concedam benefícios fiscais, pois esta concessão injustificada configuraria a atribuição de privilégios fiscais, vedados pelo princípio da igualdade, constitucionalmente consagrado em termos gerais.

V. A jurisprudência constitucional vem reiterando que os benefícios fiscais – traduzindo-se excepção à regra geral de incidência do correspondente imposto – são elementos de “desigualdade” no sistema tributário, pelo que deverão ser justificados por um motivo e um interesse público relevantes, e encontrar nesse interesse o seu fundamento.

W. Conforme expendido por Saldanha Sanches, «A desigualdade de tratamento entre factos semelhantes com alguns excluídos de tributação exige uma justificação, sob pena de regresso aos privilégios fiscais».

X. O benefício fiscal em causa foi introduzido e é justificado com o incentivo ao acesso dos jovens ao mercado de trabalho em condições de estabilidade.

Y. É esse objectivo extrafiscal que fundamenta e legitima a perda de receita inerente à atribuição do benefício.

Z. Consignou-se na lei um requisito negativo para a concessão do benefício, não sendo considerados os trabalhadores que integrem o agregado familiar da respectiva entidade patronal, por evidentes preocupações de justiça e igualdade.

AA. É fraudatório do objectivo justificativo da concessão do benefício interpretar a norma delimitadora como aplicando-se apenas a empresas exercidas em nome individual.

BB. Ensinou Manuel de Andrade, aplicável *mutatis mutandis*, que devem qualificar-se como negócios em fraude em lei aqueles que procuram contornar ou circunvir uma proibição legal, mas chegam ao mesmo resultado por caminhos diversos dos que a lei previu e proibiu, por essa forma burlando a lei, os que vão contra a lei de modo disfarçado e oblíquo, não indo contra a letra da lei, só ofendem o seu espírito.

CC. Sendo certo que somente os empresários em nome individual têm agregado familiar, no sentido biológico do termo, e que todas as empresas constituídas como sociedades, pessoas jurídicas *stricto sensu*, não terão agregado familiar, neste sentido.

DD. O incentivo tem como destinatários, em abstracto, quaisquer entidades patronais, pois qualquer tipo de empresa – seja exercida por empresário em nome individual ou por empresas constituídas sob um qualquer tipo societário – pode criar emprego e gerar lucro tributável, tendo interesse em efectuar deduções ao seu lucro tributável.

EE. Note-se que – o que releva como elemento sistemático na interpretação da norma – que o n.º 1 do art. 19.º do EBF prevê expressamente a consideração em 150% dos encargos com estes trabalhadores «[p]ara a determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC e dos sujeitos passivos de IRS com contabilidade organizada».

FF. Resta questionar qual o significado da previsão dos sujeitos passivos de IRC no âmbito desta norma, face ao previsto no art. 2º do CIRC, o qual é encabeçado pelas sociedades comerciais, lá não cabendo os empresários em nome individual, os quais são tributados em sede de IRS.

GG. A querela entre literalismo e aplicação teleológico-funcional, relevante para a resolução da presente questão de constitucionalidade, tendo sido recorrentemente decidida pelo Tribunal de Justiça da União Europeia em favor da interpretação em função da *ratio* das disposições normativas.

HH. Efectivamente, o critério normativo aqui em crise arrega-se totalmente na letra da lei, quando se refere «*a entidade patronal desta funcionária é, efetivamente, a Requerente (a qual, por ser pessoa coletiva não possui agregado familiar) e não o seu Conselho de Administração*».

II. No entanto, não sendo pessoas humanas, *ergo* não tendo vontade psicológica, as sociedades actuam juridicamente, através das pessoas humanas titulares dos seus órgãos.

JJ. Através das decisões dos seus órgãos, as sociedades celebram negócios jurídicos, como contratos de trabalho, gerando-se as consequências jurídicas da actuação dos órgãos sociais na esfera jurídica da sociedade, fruto da actuação – juridicamente tida como vinculante da sociedade – das pessoas singulares titulares dos seus órgãos, mormente os de gestão.

KK. Nomeadamente, quem contrata trabalhadores é a sociedade, mas quem escolhe qual específico trabalhador a contratar é o órgão de gestão.

LL. O conselho de administração é o órgão incumbido da gestão da sociedade, e a lei obriga a que os administradores sejam pessoas singulares com capacidade jurídica plena.

MM. Neste caso concreto, a funcionária que foi contratada é esposa de um dos membros do Conselho de Administração.

NN. Caso vingasse a interpretação defendida, seria perfeitamente frustrado o objectivo de estabelecer um requisito negativo para a concessão do benefício.

OO. Saindo ilegitimamente beneficiadas as entidades patronais constituídas sob qualquer tipo societário, carecendo de qualquer fundamento a discriminação em desfavor das entidades patronais empresários individuais.

PP. Ao considerar-se não abrangidas pelo requisito negativo as entidades empregadoras constituídas sob um qualquer tipo societário, considera o

intérprete um critério normativo que resulta numa violação ao imperativo constitucional da igualdade fiscal, pois carece de qualquer fundamento a discriminação em favor das entidades patronais constituídas sob um qualquer tipo societário.

QQ. O pensamento legislativo, ainda que imperfeitamente expresso, foi obviar a práticas abusivas de contratação de familiares à custa de receita fiscal perdida, logo, paga por todos os contribuintes, e isto, naturalmente, seja qual for a forma jurídica adoptada pela entidade patronal.

RR. Esta interpretação é a única conforme com a Constituição, nomeadamente com os princípios da legalidade fiscal, da igualdade e da proibição do arbítrio, sendo vedada a concessão de um tratamento desigual a situações similares, sem a presença de um fundamento material aceitável axiologicamente para a discriminação, seja esta positiva ou negativa.

SS. A norma em causa, na interpretação subscrita na decisão recorrida, resulta numa discriminação injustificada, arbitrária e ilegítima, em favor das entidades empregadoras societárias e em desfavor dos empresários em nome individual.

TT. Além de que resulta na atribuição do benefício fiscal em situações em que o interesse público extrafiscal relevante justificativo da concessão não se verifica, o que configura um verdadeiro privilégio fiscal.

UU. Pelo que deverá ser considerada inconstitucional, quando interpretada no sentido de o requisito negativo não abranger os postos de trabalho criados por entidades empregadoras constituídas sob forma societária em favor de trabalhadores integrantes do agregado familiar de algum membro dos órgãos sociais, com responsabilidades de gestão.

Na fundamentação da decisão, o Tribunal Constitucional começou por delimitar o objecto do recurso.

De facto, quanto à admissibilidade do recurso, havia sido já formado caso julgado, pelo Acórdão n.º 184/2015, nos termos do n.º 4 do artigo 77.º da LTC, bem assim sobre a questão de constitucionalidade a sindicar, a qual havia sido fixada no sentido de aferir da constitucionalidade da norma do art. 19º nº 4, no sentido de apenas abranger os trabalhadores que integrem o agregado familiar da entidade patronal que seja pessoa física, e já não os membros dos agregados familiares dos titulares do órgão de administração da entidade patronal que tenha a natureza de pessoa colectiva.

De tal formulação decorria que os âmbitos subjectivos postos em confronto seriam as pessoas físicas e as pessoas colectivas, *tout court*, não se fazendo, quanto a estas, qualquer distinção, *maxime*, entre as sociedades e os demais sujeitos passivos de IRC, nos termos do artigo 2.º do respectivo Código.

Começou o Tribunal por notar que, em sede de alegações, a argumentação foi circunscrita às entidades empregadoras integradas por sociedades - como no caso da recorrida, sociedade anónima -, culminando no pedido de que seja declarada a inconstitucionalidade de norma com o sentido de não abranger os postos de trabalho criados por entidades empregadoras constituídas sob forma societária em favor de trabalhadores integrantes do agregado familiar de algum membro dos órgãos sociais, com responsabilidade de gestão, indicando, como parâmetros de constitucionalidade infringidos, os princípios da legalidade e da igualdade, com referência ao disposto nos artigos 103.º, n.º 2, e 13.º da Constituição.

Ora, como se expendeu no acórdão, ao recorrente é vedado ampliar o objecto do recurso nas alegações, mas pode proceder à sua restrição. Assim, sendo a reconfiguração trazida pelas alegações um *minus* relativamente ao sentido normativo questionado no requerimento de interposição de recurso, importava delimitar a cognição do Tribunal em conformidade, cabendo apreciar a conformidade constitucional de norma, contida no n.º 4 do artigo 19.º, do EBF, no sentido de apenas abranger os trabalhadores que integrem o agregado da entidade patronal que seja pessoa física e já não os postos de trabalho criados por entidades empregadoras constituídas sob forma societária em favor de trabalhadores integrantes do agregado familiar de algum membro dos órgãos sociais, com responsabilidade de gestão, conforme verificado no caso concreto julgado na primeira instância.

Quanto ao mérito do recurso, expendeu-se

Estamos perante preceito que contempla um benefício fiscal – medida de carácter excepcional instituída para a tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem, na expressão paradigmática do n.º 1 do artigo 2.º, do EBF – revestindo a modalidade de majoração de dedução à matéria coletável, através do qual é introduzido um desagravamento fiscal de uma categoria de sujeitos tributários em função da tutela de interesse público não atinente aos interesses fiscais – ao menos em termos imediatos -, no caso, o da promoção da criação líquida e por tempo

indeterminado de emprego jovem ou destinado a desempregados de longa duração.

7. Importa desde já assinalar que o preceito não é de edição recente, tendo no seu início âmbito subjetivo circunscrito aos sujeitos passivos de IRC, ou seja, aplicando-se apenas a empregadores com a natureza de pessoa coletiva e para efeitos do respetivo imposto sobre o rendimento.

Com efeito, a instituição de benefício fiscal radicado na promoção da criação de emprego remonta à Lei n.º 72/98, de 3 de novembro, que aditou o artigo 48.º-A ao EBF, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho, o qual estatuiu no seu n.º 1 que, para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para trabalhadores admitidos por contrato sem termo com idade não superior a 30 anos seriam levados a custo em valor correspondente a 150%. Por seu turno, os n.ºs 2 e 3 do preceito fixaram o valor máximo dos encargos mensais a deduzir - 14 vezes o ordenado mínimo nacional, por posto de trabalho - e a duração da majoração - o período de cinco anos a contar da vigência do contrato de trabalho.

O preceito, renumerado como artigo 17.º, sofreu alteração de reduzido alcance com a Lei n.º 32-B/2002, de 30 de dezembro (OE de 2003) - passou a prever que o limite de valor a deduzir correspondia ao salário mínimo nacional mais elevado - a que se seguiu modificação significativa, aportada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro (OE de 2007).

Surgiu então redação muito próxima da atual, relevando aqui a ampliação do âmbito subjetivo e objetivo, estendendo às entidades patronais sujeitos passivos de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) com contabilidade organizada a dedução majorada dos encargos com a criação líquida de postos de trabalho para jovens ou desempregados de longa duração (as alterações subsequentes do preceito, operadas pelas Leis n.º 108/2008, de 26 de junho, n.º 10/2009, de 20 de março, e n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, para além de nova renumeração, apenas introduziram alterações nas als. a) e b) do n.º 2 e no n.º 6).

A justificação enunciada pelo legislador para tal medida, e respetiva modulação, encontra-se exarada no Relatório do Orçamento do Estado de 2007, onde se diz, sob o título “Benefícios Sociais”:

«Reformulam-se os benefícios fiscais dedicados à criação de emprego, alargando o seu âmbito ao desemprego de longa duração, adotando, quer no caso dos jovens, quer no caso dos desempregados de longa duração, os conceitos utilizados para efeitos de acesso ao benefício na área da segurança social, e, no plano das entidades empregadoras, possibilitando o acesso ao benefício aos empresários em nome individual com contabilidade organizada, mas neste caso excluindo do direito aos benefícios os membros do respetivo agregado familiar que lhe prestem serviço.» (cfr. p. 56).

Posto isto, passemos a apreciar os parâmetros de constitucionalidade invocados pela recorrente, a começar pela violação do princípio da legalidade.

### **B1) Princípio da legalidade fiscal**

**8.** A este propósito, verifica-se que as alegações retomam, em formulação aproximada, a linha argumentativa já esgrimida perante o tribunal *a quo*, procurando convencer da interpretação do n.º 4 do artigo 19.º, do EBF, que a recorrente tem como ajustada, a partir do entendimento próprio dos vários elementos de interpretação, mormente dos elementos sistemático e racional, concluindo pela necessidade de efetuar uma interpretação extensiva do preceito, diversa da acolhida e aplicada na decisão recorrida. Daí o apelo ao regime do artigo 9.º do Código Civil e à Lei Geral Tributária (cfr. conclusão I.), a imputação de fraude à lei, dirigida à interpretação normativa acolhida (cfr. conclusões Z., AA. e NN.) e às “*boas regras da hermenêutica jurídica*” (cfr. ponto 108 do corpo das alegações, em claro contraponto à utilização da mesma expressão pelo tribunal recorrido), no que constitui na realidade questionamento da correção do ato de julgamento perante o ordenamento *infraconstitucional*.

Porém, não compete ao Tribunal Constitucional tomar posição sobre a correção ou incorreção da interpretação efetivamente aplicada na decisão recorrida, mormente determinar se a interpretação acolhida pelo tribunal recorrido é a que *melhor* se ajusta aos vários elementos de interpretação ou, ao invés, se os cânones hermenêuticos adequados conduzem, antes, a que prevaleça a interpretação extensiva defendida pelo recorrente.

Ao Tribunal Constitucional compete apenas decidir sobre a conformidade ou não conformidade com a Constituição da norma efetivamente aplicada pelo tribunal *a quo*, a qual corresponde, sem divergência por parte da recorrente (cfr. conclusão HH.), a interpretação declarativa do preceituado no n.º 4 do artigo 19.º, do EBF.

Diferente seria se a Recorrente suportasse a violação do princípio da legalidade fiscal na adoção de instrumento hermenêutico vedado pela Constituição, explicitando os passos que conduziam a essa conclusão, o que não acontece.

Afasta-se, assim, a violação do princípio da legalidade fiscal, acolhido no n.º 2 do artigo 103.º da Constituição.

## **B2) Princípio da igualdade**

9. Resulta expresso nas alegações (cfr. ponto 109 e conclusão H.), que a Recorrente convoca o princípio da igualdade na sua dimensão de proibição do arbítrio, apontando à norma aplicada efeito discriminatório, consubstanciando vantagem injustificada para os sujeitos passivos constituídos sob forma societária, como acontece no caso em apreço, não sujeitos ao requisito negativo estabelecido no n.º 4 do artigo 19.º do EBF.

Na expressão de SALDANHA SANCHES, as normas de isenção, enquanto exceção à regra geral da incidência do correspondente imposto, vivem “*numa permanente relação de tensão com o princípio da distribuição dos encargos tributários segundo o princípio da capacidade contributiva*”, o que as vincula a “*uma especial legitimação*”: “*a obtenção de um certo objetivo económico de especial importância*”; daí que a função económico-social dos benefícios fiscais obrigue a um “*cálculo permanente da receita perdida (da despesa fiscal)*”, na medida em que “*um benefício fiscal é sempre o benefício fiscal para alguns contribuintes, levando à perda de receitas (redução da base fiscal) que leva à maior oneração de outros contribuintes. A criação de um benefício é sempre uma decisão sobre a distribuição dos encargos de financiamento do Estado*” (*Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Ed., 3.ª Ed., 2007, pp. 457 e 458). O que significa, como conclui NUNO SÁ GOMES, que “*um benefício fiscal, maxime uma isenção, nunca é um favor ou uma liberalidade fiscal, logo ao nível normativo, sob pena de inconstitucionalidade, pois tem que ter por fundamento um interesse público constitucionalmente relevante, superior ao correspondente interesse tutelado pela tributação*” (*Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, Lisboa, 1991, pp. 62-63).

Dito isto, tal como repetidamente afirmado pelo Tribunal, as escolhas de regime tomadas pelo legislador neste domínio apenas podem ser censuradas, com fundamento em infração do princípio da igualdade, encarado como princípio negativo de controlo, quando se demonstre que as diferenças de tratamento entre sujeitos não encontram justificação em fundamentos razoáveis, tendo em

conta os fins constitucionais que, com a medida da diferença, são prosseguidos (cfr., entre muitos, os Acórdãos n.ºs 1057/96, 418/2000, 451/2002, 188/2003, 370/2007, 442/2007, 47/2010, 85/2010, 42/2014, 137/2014 e 855/2014).

Ao legislador ordinário cabe o primado da concretização dos princípios constitucionais e a correspondente liberdade de conformação, a qual, na espécie, assume necessariamente amplitude considerável: *“a matéria das isenções fiscais é uma daquelas em cuja modelação entram em jogo múltiplos e divergentes fatores e em que, desde logo, a decisão passa por uma necessária ponderação entre as diversas considerações (de política económica, de justiça social) suscetíveis de legitimarem ou fundarem o “benefícios” e o “custo” fiscal ou orçamental deste; inevitavelmente, pois, não pode deixar de estar aí aberto um largo espaço de escolha ou opção política, que cabe ao legislador preencher”* (Acórdão n.º 188/2003).

**10.**A questão em apreço versa uma vertente da intervenção legislativa ocorrida em 2006, consubstanciada no n.º 4 do artigo 19.º, do EBF, não estando em discussão a existência na criação líquida de emprego jovem, ou na eliminação de situação de desemprego de longa duração, de um particularismo suficientemente distinto para justificar uma desigualdade de regime jurídico, que uma isenção, em sentido amplo, sempre comporta, ou a ampliação dos destinatários do benefício fiscal, de forma a compreender os empresários em nome individual com contabilidade organizada.

Também não se discute nos presentes autos a existência de uma justificação material bastante para o estabelecimento no n.º 4 do artigo 19.º, do EBF, de um requisito negativo, obstando a que os empregadores com a condição de empregadores em nome individual venham a beneficiar de majoração da dedução do custo salarial, sempre que o posto de trabalho criado seja ocupado por membro do respetivo agregado familiar, dando tradução ao propósito do legislador de acompanhar o alargamento do âmbito subjetivo com a instituição de mecanismo *antiabuso*.

Na verdade, o vício que a recorrente aponta à norma contida no n.º 4 do artigo 19.º do EBF reside na latitude insuficiente de tal mecanismo *antiabuso*, que desse modo diferenciaria positivamente, sem justificação perante as finalidades extrafiscais prosseguidas, as relações jurídicas de emprego por tempo indeterminado estabelecidas entre sujeitos passivos empregadores constituídos sob forma societária e trabalhadores pertencentes ao agregado familiar de

qualquer dos titulares dos respetivos órgãos sociais, com poderes de gestão. Estará, sustenta, consagrado um verdadeiro privilégio fiscal, a favor de uma espécie de empregadores: as sociedades.

**11.** Antes de mais, importa recordar que a diferenciação de regimes entre empregadores societários e empregadores singulares, a favor dos primeiros, existe desde a instituição do benefício fiscal, na medida em que até à edição da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro, os empresários em nome individual não estavam abrangidos pela previsão do mesmo, sendo-lhes inteiramente vedado o desagravamento fiscal associado à celebração de contratos de trabalho por tempo indeterminado com jovens ou desempregados de longa duração.

Assim sendo, a conclusão pela ausência de adequado suporte material para a medida legislativa introduzida em 2006 carece de ser encontrada à luz das finalidades que então se visou alcançar. E, face ao que consta do Relatório do Orçamento de Estado, a norma do n.º 4 do artigo 19.º do EBF, obedeceu ao propósito de introduzir mecanismo votado a prevenir abusos no direito à dedução majorada por parte dos sujeitos passivos pessoas singulares, o que não pode deixar ser entendido como pressupondo a existência nesses sujeitos de uma especial vulnerabilidade a práticas de contratação de pessoas que se encontrem numa relação de economia comum com o empregador, membros do respetivo agregado familiar, sem representarem verdadeira criação de um posto de trabalho, antes uma forma de imputação de custos, frustrando desse modo o objetivo económico-social prosseguido pelo benefício fiscal.

Sendo esta a razão de ser da solução legalmente adotada, não se pode afirmar que a norma sindicada comporte discriminação positiva carecida de justificação material, que a aproxime da liberalidade fiscal, não fundada em interesse público relevante.

Tomando o universo das entidades empregadoras suscetíveis de criação líquida de emprego e, como tal, merecedoras de desagravamento fiscal, mostra-se racionalmente fundado considerar que a estrutura societária oferece, em si mesma, pela dissociação entre o património do ente coletivo empregador e o dos seus órgãos de gestão, bem como pelas instâncias internas de controlo, risco de abuso mais reduzido do que aquele que atinge os empresários em nome individual. Nestes, a proximidade afetiva, comunhão de interesses e informalidade que normalmente caracterizam as relações no seio de um agregado familiar, assim como o cunho singular da decisão de emprego, permite

identificar uma maior facilidade na adoção de práticas abusivas e, do mesmo jeito, atribuir maior dificuldade à respetiva deteção, o que permite afirmar uma conexão racional suficiente entre o critério de diferenciação mobilizado e os objetivos visados pela medida.

Podem, é certo, conceber-se outras modulações normativas, a partir de uma avaliação mais ou menos *exigente* ou *apertada* dos riscos de abuso, que também atingem as sociedades, em particular aquelas que, com significativa importância no tecido económico nacional, assentam numa estrutura familiar, mas sempre haverá que reconhecer que a definição do grau de risco que ainda se compagina com a regular ação inspetiva cometida à administração tributária e aquele que, diversamente, apenas é praticável contrariar através da edição de norma que exclua genericamente o benefício fiscal, como a aqui em análise, corresponde a opção livre do legislador.

Pelo exposto, não se encontra fundamento para censurar a norma *sub judicio*, face ao princípio da igualdade, consagrado no artigo 13.º da Constituição.

Em conclusão, considerando afastada a violação dos parâmetros constitucionais invocados pela recorrente, e não se perfilando outros que cumprisse apreciar, decidiu o Tribunal Constitucional na improcedência do recurso, decidindo não julgar inconstitucional a norma, contida no n.º 4 do artigo 19.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, no sentido de apenas abranger os trabalhadores que integrem o agregado da entidade patronal que seja pessoa física e já não os postos de trabalho criados por entidades empregadoras constituídas sob forma societária em favor de trabalhadores integrantes do agregado familiar de algum membro dos órgãos sociais, com responsabilidade de gestão.

Relativamente ao processo arbitral primeiramente julgado, veio a ser objecto da segunda decisão em sede de recurso de fiscalização concreta da constitucionalidade, no âmbito do acórdão nº 100/2016, proferido no proc. n.º 1021/14 em 23 de Fevereiro de 2016, sendo relator o Conselheiro João Pedro Caupers, em termos muito similares. Aí se considerou que

Para se ter por verificada uma violação do princípio da igualdade, na vertente da proibição do arbítrio, seria indispensável demonstrar que a exclusão do benefício fiscal relativamente aos membros do agregado familiar dos comerciantes em nome individual, deixando dentro do âmbito da aplicação do

benefício os membros dos agregados familiares dos administradores de sociedades, é desprovida de qualquer credenciação racional. Por outras palavras: que não existe qualquer motivo suscetível de valoração constitucional positiva para a distinção. Só assim resultaria da interpretação normativa adotada pelo tribunal recorrido uma ofensa do princípio da igualdade, por dela emergir o tratamento diferenciado daquilo que seria igual.

No Acórdão n.º 269/2008 passou-se em revista a jurisprudência do Tribunal Constitucional relativa ao princípio da igualdade. Transcrevemos um excerto particularmente significativo, no que respeita ao aprofundamento da ideia de diferenciação inaceitável:

«Como sempre se tem dito – e como foi repetido, em síntese expressiva de todo o acervo jurisprudencial anterior, pelo Acórdão n.º 232/2003 (disponível em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt)) – enquanto vínculo específico do poder legislativo (pois só essa sua ‘qualidade’ agora nos interessa), o princípio da igualdade não tem uma dimensão única. Na realidade, ele desdobra-se em duas «vertentes» ou «dimensões»: uma, a que se refere especificamente o n.º 1 do artigo 13.º, tem sido identificada pelo Tribunal como proibição do arbítrio legislativo; outra, a referida especialmente no n.º 2 do mesmo preceito constitucional, tem sido identificada como proibição da discriminação. Em ambas as situações está em causa a dimensão negativa do princípio da igualdade. Do que se trata – tanto na proibição do arbítrio quanto na proibição de discriminação – é da determinação dos casos em que merece censura constitucional o estabelecimento, por parte do legislador, de diferenças de tratamento entre as pessoas. Mas enquanto, na proibição do arbítrio, tal censura ocorre sempre que (e só quando) se provar que a diferença de tratamento não tem a justificá-la um qualquer fundamento racional bastante, na proibição de discriminação a censura ocorre sempre que as diferenças de tratamento introduzidas pelo legislador tiverem por fundamento algumas das características pessoais a que alude – em elenco não fechado – o n.º 2 do artigo 13.º. É que a Constituição entende que tais características, pela sua natureza, não poderão ser à partida fundamento idóneo das diferenças de tratamento legislativamente instituídas.»

Ora, no entender deste Tribunal, o fundamento para tal distinção não apenas existe, como parece claro.

O tratamento desfavorável dos membros do agregado familiar dos comerciantes em nome individual tem uma razão de ser compreensível: na medida em que a direção da empresa é assegurada por uma única pessoa física, o legislador quis evitar que esta pessoa, a entidade patronal individual, manipulasse a concessão do benefício, contratando membros do respetivo agregado familiar a seu belo prazer.

Já no caso de uma sociedade, em que a direção é colegial, este risco é bem menor, uma vez que a decisão de contratar sempre será o resultado da convergência, expressa ou implícita, de várias vontades. Daí a concessão do benefício.

A diferença entre as duas situações existe, o que afasta a ofensa do princípio da igualdade.

8. Naturalmente que esta conclusão não significa que a distinção feita pela norma seja lógica e bem fundamentada: apenas que o tratamento diferenciado, resultante da sua interpretação enunciativa, não afronta a Constituição.

Poderá entender-se, como a própria decisão recorrida admitiu, que se justifique repensar e, eventualmente, modificar a norma legal, no sentido pretendido pela recorrente. Na verdade, nem sempre é possível, com os instrumentos de interpretação e de integração normativa, afeiçoar as normas vigentes ao sentido e alcance que alguém entende constituir decorrência lógica da necessária coerência do ordenamento jurídico. Por vezes, o único remédio é mesmo legislar, modificando a norma.

Trata-se, porém, de ponderação que não cabe a este Tribunal efetuar.

Ressalta da análise do Tribunal Constitucional que as questões de hermenêutica não constituem fundamento de recurso de constitucionalidade, a não ser que se assacassem à decisão sindicada um critério de interpretação vedado pela Constituição.

Resumindo-se o âmbito da apreciação à violação do princípio da igualdade, haveria que demonstrar-se, como, aliás, se tentou, que a distinção quanto ao âmbito de aplicação era totalmente destituída de qualquer fundamento racional.

Essa é, efectivamente, a jurisprudência consolidada do Tribunal Constitucional.

Exemplificativamente, pode citar-se da fundamentação do Ac. nº 251/2010:

Começando pela suscitada violação do princípio da igualdade, pode dizer-se que a jurisprudência deste Tribunal tem recortado o alcance desse parâmetro em torno de três dimensões essenciais: “a proibição do arbítrio, a proibição de discriminação e a obrigação de diferenciação, significando a primeira, a imposição da igualdade de tratamento para situações iguais e a interdição de tratamento igual para situações manifestamente desiguais (tratar igual o que é igual; tratar diferentemente o que é diferente); [...] o controlo da constitucionalidade das normas não poderá deixar de ser feito a partir do fim que visam alcançar, à luz do princípio da proibição do arbítrio e de um critério de razoabilidade. Sobre essa exigência e reflectindo sobre os caminhos percorridos ao nível do direito comparado, aí se discreteou:

“(...) Com efeito, é a partir da descoberta da ratio da disposição em causa que se poderá avaliar se a mesma possui uma “fundamentação razoável” (*vernünftiger Grund*), tal como sustentou o “inventor” do princípio da proibição do arbítrio, Gerhard Leibholz (cf. F. Alves Correia, *O plano urbanístico e o princípio da igualdade*, Coimbra, 1989, pp. 419ss). Essa ideia é reiterada entre nós por Maria da Glória Ferreira Pinto [...]

“[O] critério valorativo que permite o juízo de qualificação da igualdade está, assim, por força da estrutura do princípio da igualdade, indissolivelmente ligado à 'ratio' do tratamento jurídico que o determinou. [...]

Também a jurisprudência constitucional se orienta nesse sentido. Assim, o Tribunal Constitucional alemão já teve ensejo de afirmar que [...] a máxima da igualdade é violada quando para a diferenciação legal ou para o tratamento legal igual não é possível encontrar um motivo razoável, que surja da natureza das coisas ou que, de alguma outra forma, seja compreensível em concreto, isto é, quando a disposição tenha de ser qualificada como arbitrária” [...]

Caminhos idênticos foram percorridos pelo Tribunal Constitucional português (a título meramente exemplificativo, cf. os Acórdãos n.ºs 44/84, 186/90, 187/90 e 188/90, in AcTC, 3.º vol., pp. 133ss, e 16.º vol., pp. 383 ss, 395ss e 411ss, respectivamente).

Assim, encontrando um fundamento minimamente racional para a discriminação, não poderia o TC, em coerência com a sua jurisprudência reiterada, julgar a norma inconstitucional por violação da igualdade, na dimensão da proibição do arbítrio.

Esse fundamento racional foi encontrado, pois, no especial risco de abuso potenciado pela comunhão de interesses familiares e pelo exercício de uma actividade económica em nome individual, sem interposição de quaisquer estruturas de controlo.

Não pode escamotear-se a pertinência da observação do Tribunal Constitucional.

De facto, se a norma de delimitação negativa foi introduzida concomitantemente com o alargamento da norma aos empregadores tributados em sede de IRS, com contabilidade organizada, parece que a norma teve em vista somente os empresários em nome individual. Esse propósito poderá ser qualificado como a *mens legislatoris*, sem dúvida.

Restam dúvidas se poderá ser configurada como a *mens legis*, abstraindo da vontade do legislador histórico, pois, como se expendeu, em face da actual composição do tecido empresarial português, pouquíssimas serão as empresas empregadoras que não adotem um qualquer tipo societário.

Recorrendo de novo aos ensinamentos de Machado e Nogueira da Costa (2012: 163 e ss.),

Alguma doutrina tem enfatizado a importância de uma interpretação dinâmica da lei, ou seja, de uma interpretação contextual, que atenda à evolução social e legal ocorrida entre a data da criação da lei e o momento da sua aplicação. Numa interpretação dinâmica são considerados os elementos textual, histórico e evolutivo, em busca de um maior realismo jurídico.

Com a interpretação adoptada pelos tribunais arbitrais, e que o Tribunal Constitucional entendeu não poder sindicá-la, a norma – que o Tribunal reconhece ter carácter anti abuso - carecerá, por certo, de qualquer efeito útil.

Resta questionar qual o alcance da actividade de inspecção tributária quando detecte estas situações, sempre que a entidade empregadora seja uma sociedade, mesmo que unipessoal ou constituída por sócios do mesmo agregado familiar.

Efectivamente, causa alguma perplexidade que a inspecção, mesmo detectando esta utilização abusiva do benefício, se veja completamente tolhida, porque totalmente desprovida de qualquer instrumento jurídico que permita obviar à perda (que continua a crer-se indevida) de receita fiscal.

Efectivamente, vingando a interpretação subscrita pelo Tribunal Arbitral, qualquer liquidação adicional emitida poderá ser submetida à apreciação de um tribunal que poderá anulá-la nos mesmos termos, julgando verificado erro nos pressupostos de direito.

É certo que as decisões dos tribunais arbitrais não constituem jurisprudência em sentido próprio por não provirem dos tribunais superiores, uma vez que julgam em primeira instância.

Assim, qualquer tribunal tributário da jurisdição estadual poderá considerar que a interpretação declarativa que nestes casos fez vencimento não é a que decorre das regras de hermenêutica aplicáveis e julgar improcedente a impugnação.

Naturalmente, mesmo qualquer tribunal arbitral, singular ou colectivo, poderá discordar da solução adoptada e decidir diferentemente, não estando vinculado às decisões antecedentes, por não estar consagrado qualquer sistema de precedentes.

No entanto, como foi referido, as decisões tenderão a ser seguidas, mais ou menos acriticamente, consoante as preocupações de rigor e as visões de justiça preponderantes no caso.

Assim, causa alguma frustração e até mesmo tristeza que uma situação de patente injustiça na tributação não encontre qualquer travão ao nível do controlo jurisdicional.

Pondera-se também sobre a observação final do Tribunal Constitucional relativa a não se perfilarem outros parâmetros de inconstitucionalidade a apreciar.

Ora, parece que, pelo menos, o imperativo constitucional de Justiça na tributação deveria ter sido em conta na resolução da questão.

Machado e Nogueira da Costa (2012: 53-54) escrevem, pensa-se que com aplicabilidade à questão aqui tratada, *mutatis mutandis*, que

[t]em-se entendido, entre nós, não ser admissível a interpretação do princípio da igualdade no sentido de não tributar alguém com o fundamento de outra pessoa, em situação de igual incidência, não ser tributada por dificuldades técnicas de aplicação da lei. É que, neste caso, a desigualdade sempre pode reclamar um fundamento razoável. Em todo o caso, é necessário relativizar este entendimento para evitar situações de injustiça intolerável. Se dificuldades técnicas de aplicação da lei não permitem tributar todos os contribuintes em

situação de igual incidência é preferível recorrer, sempre que possível, a outras vias de tributação que permitam uma melhor realização do princípio da igualdade.

Tendo em vista esta preocupação última com a justiça fiscal, e atento o entendimento do Tribunal Constitucional no sentido de a primazia caber ao legislador ordinário, optando por guardar para si um papel menos interventivo na correcção das situações de abuso ou injustiça, restará pugnar pelo aperfeiçoamento do regime legal.

## 10. Conclusão

Ciente de que em matérias como a abordada não cabem visões maniqueístas, procurou-se trazer à discussão todas as perspectivas que se mostrem fundadas.

A investigação apresenta algumas vantagens, desde logo, pelo carácter recente da jurisdição arbitral, a qual ainda não teve oportunidade de ser objecto de escrutínio jurisprudencial e doutrinal muito aprofundado.

Por outro lado, o peso relativo do recurso fundado na inconstitucionalidade dentro do limitado âmbito do direito recursivo nesta jurisdição atribuí, se possível, ainda maior importância às competências do Tribunal Constitucional como guardião das prescrições da Lei Fundamental num domínio de grande tensão como é o do Direito Tributário, particularmente em tempos como os que vivemos, de importantes restrições orçamentais.

Nenhuma investigação em ciências sociais pode alguma vez considerar-se fechada. Uma investigação como a que se apresenta, que tem por objecto decisões dos tribunais, é, por definição, aberta a ulteriores desenvolvimentos, pelo que sempre caberá desenvolver e visitar a questão agora abordada, eventualmente a propósito de outros casos concretos e da aplicabilidade de outras normas.

A apertadíssima possibilidade de reexame das decisões arbitrais, quer por opção clara do legislador, quer por força do entendimento restritivo sobre o âmbito dos recursos, maioritariamente subscrito pelos nossos tribunais superiores, devem fazer apelo à consciência de quem julga na jurisdição arbitral.

Efectivamente, estes tribunais julgam muitas vezes em primeira e em última instância e devem ter a preocupação de conferir o maior rigor à preparação das decisões e evidenciar a maior ponderação às considerações que vertem nas respectivas fundamentações, até em face da publicidade que lhes é conferida, por força da lei.

Por outro lado, no final deste trabalho, torna-se forçosa a conclusão de que sai reforçada a particular necessidade de aperfeiçoamento e actualização do regime legal aqui em análise, bem como de vários outros, pois que a solução do problema parece estar, senão somente, em primeira linha ao nível do direito constituendo.

Aliás, a análise efectuada permite vislumbrar a particular responsabilidade de quem legisla, e naturalmente, também da administração tributária, quanto à parte dos serviços com competência para a promoção do aperfeiçoamento dos diplomas legais, em relação a todas as normas que concedam benefícios fiscais e no recorte preciso dos casos em que se verifica a possibilidade de abuso, de modo a obviar a casos em que a perda de receita fiscal se faz em sacrifício dos contribuintes em geral sem realmente servir o propósito legitimador subjacente às normas.



## Referências bibliográficas

- AVELÃS NUNES, Gonçalo - *A Cláusula Geral Anti-Abuso de Direito em Sede Fiscal. Fiscalidade, Revista de Direito e Gestão Fiscal*. ISSN 0874-7326. Nº 3. (2000) 39-62
- BASTOS, Inês David - *Justiça em apuros para travar atrasos no fiscal e no cível. Económico* [Em linha] (Out. 2014) [Consult. 14 Jul. 2016]. Disponível em: <http://www.asjp.pt/2014/10/20/justica-em-apuros-para-travar-atrasos-no-fiscal-e-no-civel/>
- BRÁS CARLOS, Américo Fernando - *Impostos Teoria Geral*. 4ª ed. Coimbra: Almedina, 2014. ISBN 978-972-40-5553-4.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes - *Jurisdição Constitucional e intranquilidade discursiva*. In *Perspectivas constitucionais nos 20 anos da Constituição de 1976*. Jorge Miranda (Org.). Volume I. Coimbra: Coimbra Editora, 1996. ISBN 972-32-0752-4. pp. 871-887.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes – *Direito Constitucional*. 5ª ed. Coimbra: Almedina, 1991. ISBN 972-40-0616-6.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MOREIRA, Vital - *Constituição da República Portuguesa Anotada*. 4ª ed. Vol. II. Coimbra: Coimbra Editora, 2010. ISBN: 978-972-32-1839-8.
- CASALTA NABAIS, José - *Direito Fiscal*. 4ª ed. Coimbra: Almedina, 2007. ISBN 978-972-40-2906-1.
- CASALTA NABAIS, José – *O dever fundamental de pagar impostos – Contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004. ISBN 972-40-1115-1. Tese de doutoramento.
- CASTELO TRINDADE, Carla – *Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado*. Coimbra: Edições Almedina, 2016. ISBN 978-972-40-6213-6.
- CSTAF - Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais - *Movimento processual nos tribunais administrativos e fiscais (1ª e 2ª instâncias) Anual 2014* [Em linha] (Jan. 2015) [Consult. 14 Jul. 2016] Disponível em: [http://www.cstaf.pt/STATS%202014/ANUAL%202014\\_V2\\_P%3%9ABLIC%20O.pdf](http://www.cstaf.pt/STATS%202014/ANUAL%202014_V2_P%3%9ABLIC%20O.pdf)
- CSTAF - Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais - *Movimento processual nos tribunais administrativos e fiscais (1ª e 2ª instâncias) Anual 2013* [Em linha] (Fev. 2014) [Consult. em 14 Jul. 2016] Disponível em: <http://www.cstaf.pt/STATS%202013/1ANUAL%202013.pdf>
- CSTAF - Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais - *Movimento processual nos tribunais administrativos e fiscais (1ª e 2ª instâncias) Anual 2012* [Em linha] (Set. 2014) [Consult. 14 Jul. 2016] Disponível em: <http://www.cstaf.pt/STATS%202012/ANUAL%202012.pdf>

- DOURADO, Ana Paula - *O princípio da legalidade fiscal – Tipicidade, conceitos indeterminados e margem de livre apreciação*. Coimbra: Almedina, 2007. ISBN 978-972-40-3182. Tese de doutoramento.
- FRANCISCO, Ana Mafalda - *A Arbitragem Tributária*. Porto: Universidade Católica Portuguesa. Dissertação de Mestrado [Em linha] (Mai. 2012) [Consult. 4 Jul. 2016] Disponível em: [http://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/11975/1/DISSERTA%C3%87%C3%83O\\_ARBITRAGEM%20TRIBUT%C3%81RIA!.pdf](http://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/11975/1/DISSERTA%C3%87%C3%83O_ARBITRAGEM%20TRIBUT%C3%81RIA!.pdf)
- FREITAS PEREIRA, Manuel Henrique - *Fiscalidade*. 3ª ed. Coimbra: Almedina, 2010. ISBN 978-972-40-3876-6.
- LEITE DE CAMPOS, Diogo; SILVA RODRIGUES, Benjamim; LOPES DE SOUSA, Jorge - *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*. Lisboa, encontro da escrita editores, 2012. ISBN 978-989-97635-1-7.
- LOPES DE SOUSA, Jorge – *Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária*. In *Guia da arbitragem Tributária*. Coimbra: Edições Almedina, 2013, ISBN 978-972-40-5061-4
- MACHADO, Jónatas; NOGUEIRA DA COSTA, Paulo - *Curso de Direito Tributário*. 2ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. ISBN 978-972-32-2093-3.
- PALMA, Clotilde Celorico – *Da Evolução do Conceito de Capacidade Contributiva. Ciência e Técnica Fiscal*. ISSN 0870-340X. 402 (2001) pp. 109-145.
- PALMA, Clotilde Celorico - *Planeamento Fiscal. Mestrado em Fiscalidade ISCAL*. Lisboa: Diapositivos entregues aos alunos edição própria, 2015.
- PEREIRA, Rui Ribeiro - *O Crime Fiscal No Contexto Ibérico Tópicos Para A Sua Compreensão*. [Em linha] (2008) [Consult. 28 Dez. 2014. Disponível em: [http://verbojuridico.com/doutrina/administrativo/fiscal\\_contextoiberico.pdf](http://verbojuridico.com/doutrina/administrativo/fiscal_contextoiberico.pdf)
- POIARES MADURO, Miguel; FRADA DE SOUSA, António - *A Jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias sobre práticas abusivas no sistema comum de IVA*. In *Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto*. Coimbra: Almedina, 2009. ISBN 9789724033945. pp. 119-154.
- SÁ GOMES, Nuno - *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* 165. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991. ISBN 972-653-129-2.
- SALDANHA SANCHES, José Luís - *Abuso de direito em matéria fiscal: natureza, alcance e limites. Ciência e Técnica Fiscal*, ISSN 0870-340XP. 398 (2000a) pp. 9-46.
- SALDANHA SANCHES, José Luís - *Abusos de direito e abusos de jurisprudência – anotação ao Ac. STA de 3/05/00, rec. n.º 24585. Fiscalidade, Revista de Direito e Gestão Fiscal*. ISSN 0874-7326. 4 (2000b) pp. 54-65.
- SALDANHA SANCHES, José Luís - *O combate à fraude fiscal e a defesa do contribuinte: dois objetivos inconciliáveis? OROC- Revisores & Empresas* (2000c) [Em linha. Consult. 26 Abr. 2014]. Disponível em [http://www.saldanhasanches.pt/IMG\\_0002.pdf](http://www.saldanhasanches.pt/IMG_0002.pdf)

- SALDANHA SANCHES, José Luís - *Justiça Fiscal*, Lisboa: Relógio d'Água Editores, 2010. ISBN 978-989-8424-13-6
- SANTOS, António Carlos dos - *Planeamento fiscal, evasão fiscal, elisão fiscal: o fiscalista no seu labirinto. Fiscalidade, Revista de Direito e Gestão Fiscal*. ISSN 0874-7326. 38 (2009) pp. 61-100.
- SIMÕES, Luís Filipe e BRAZ, Vítor Miguel (Coord.) *Auditoria à Quantificação da Despesa Fiscal – Tribunal de Contas. Relatório n.º 19/2014 –2.ª Secção Departamento de Auditoria II [Em linha]. (2014) [Consult. 14 Jul.2016]* Disponível em: [http://www.tcontas.pt/pt/actos/rel\\_auditoria/2014/2s/audit-dgtr-rel019-2014-2s.pdf](http://www.tcontas.pt/pt/actos/rel_auditoria/2014/2s/audit-dgtr-rel019-2014-2s.pdf)
- TAVARES DA SILVA, Suzana - *Direito Fiscal Teoria Geral*. Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra, 2013. ISBN 978-989-26-0673-6.
- VASQUES, Sérgio – *O princípio da equivalência como Critério de Igualdade Tributária*. Coimbra: Edições Almedina, 2008. ISBN 978-972-40-3403-4.
- VILLA-LOBOS, Nuno; BRITO VIEIRA, Mónica (Coord.) - *Guia da arbitragem Tributária*. Coimbra: Edições Almedina, 2013, ISBN 978-972-40-5061-4.
- YIN, Robert K. - *Estudo de caso: Planeamento e métodos*. Porto Alegre: Bookman, 2001. SAC 0800 703-3444.

## Referências jurisprudenciais

### Supremo Tribunal Administrativo

Acórdão do processo nº 0764/07. Disponível em:  
[http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/85a18228e3f3de658025748d004f03fc?OpenDocument&ExpandSection=1#\\_Section1](http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/85a18228e3f3de658025748d004f03fc?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1)

Acórdão do processo nº 0863/09. Disponível em:  
[http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/5fbca937764c1329802576580032aec2?OpenDocument&ExpandSection=1#\\_Section1](http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/5fbca937764c1329802576580032aec2?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1).

Acórdão do processo nº 0535/11. Disponível em:  
[http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/961d27076f7b8d4c802579120048e120?OpenDocument&ExpandSection=1#\\_Section1](http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/961d27076f7b8d4c802579120048e120?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1).

Acórdão do processo nº 01136/12. Disponível em:  
[http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/5de4971b1dd0a7580257ba400383aad?OpenDocument&ExpandSection=1#\\_Section1](http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/5de4971b1dd0a7580257ba400383aad?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1).

Acórdão do processo nº 01089/13. Disponível em:  
[http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/c03f28f7379c742780257d5f004816ae?OpenDocument&ExpandSection=1#\\_Section1](http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/c03f28f7379c742780257d5f004816ae?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1).

Acórdão do processo nº 0525/14. Disponível em:  
[http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/dc2a2fa04e5954f580257e120054699c?OpenDocument&ExpandSection=1#\\_Section1](http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/dc2a2fa04e5954f580257e120054699c?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1).

Acórdão do processo nº 0243/16. Disponível em:  
[http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/956c788cad9b34f780257fa2004b7063?OpenDocument&ExpandSection=1#\\_Section1](http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/956c788cad9b34f780257fa2004b7063?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1).

### Tribunais arbitrais tributários

Decisão do processo nº 47/2013-T CAAD. Disponível em:  
[https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s\\_processo=47%2F2013-T&s\\_data\\_ini=&s\\_data\\_fim=&s\\_resumo=&s\\_artigos=&s\\_texto=&id=195](https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=47%2F2013-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=195).

Acórdão do processo nº 51/2014-T CAAD. Disponível em:  
[https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s\\_processo=51%2F2014-T&s\\_data\\_ini=&s\\_data\\_fim=&s\\_resumo=&s\\_artigos=&s\\_texto=&id=603](https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=51%2F2014-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=603).

Acórdão do processo nº 74/2014-T CAAD. Disponível em:  
[https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s\\_processo=74%2F2014-T&s\\_data\\_ini=&s\\_data\\_fim=&s\\_resumo=&s\\_artigos=&s\\_texto=&id=405](https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=74%2F2014-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=405).

Acórdão do processo nº 131/2014-T CAAD. Disponível em:  
[https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s\\_processo=131%2F2014-T&s\\_data\\_ini=&s\\_data\\_fim=&s\\_resumo=&s\\_artigos=&s\\_texto=&id=743](https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=131%2F2014-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=743).

Acórdão do processo nº 264/2014-T CAAD. Disponível em:  
[https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s\\_processo=264%2F2014-T&s\\_data\\_ini=&s\\_data\\_fim=&s\\_resumo=&s\\_artigos=&s\\_texto=&id=533](https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=264%2F2014-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=533).

Acórdão do processo nº 321/2014-T CAAD. Disponível em:  
[https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s\\_processo=321%2F2014-T&s\\_data\\_ini=&s\\_data\\_fim=&s\\_resumo=&s\\_artigos=&s\\_texto=&id=1116](https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=321%2F2014-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=1116).

Acórdão do processo nº 656/2014-T CAAD. Disponível em:  
[https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s\\_processo=656%2F2014-T&s\\_data\\_ini=&s\\_data\\_fim=&s\\_resumo=&s\\_artigos=&s\\_texto=&id=881](https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=656%2F2014-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=881).

## **Tribunal Central Administrativo Sul**

Acórdão do processo n.º 04255/10. Disponível em:  
<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/717922be4ecb14e1802578490059ddf7?OpenDocument>.

Acórdão do processo n.º 05203/11. Disponível em:  
<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/8de4abc4c816a6f280257b1d003d435b?OpenDocument>.

Acórdão do processo n.º 09286/16. Disponível em:  
<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/7a8433479bd57d7680257fae0054797a?OpenDocument>.

Acórdão do processo n.º 09420/16. Disponível em:  
<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/90afbe9d340c55c780257fe10052cf0f?OpenDocument>.

## **Tribunal Constitucional**

Acórdão nº 756/95. Diário da República, II Série, de 27 de Março de 1996.

Acórdão nº 318/90. Diário da República, II Série, de 15 de Março de 1991.

Acórdão n.º 88/86. Disponível em:  
<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19860088.html?impressao=1>.

Acórdão n.º 235/93. Disponível em:  
<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19930235.html?impressao=1>.

Acórdão n.º 243/95. Disponível em:  
<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19950243.html>.

Acórdão n.º 251/2010. Disponível em:  
<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20100251.html>.

Acórdão n.º 695/2015. Disponível em:  
<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20150695.html?impressao=1>.

Acórdão n.º 23/03. Disponível em:  
<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20030023.html>.

Acórdão n.º 584/2014. Em linha. Disponível em:  
<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20140584.html?impressao=1>.

Acórdão n.º 855/2014. Disponível em:  
<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20140855.html?impressao=1>.

Acórdão n.º 184/2015. Disponível em:  
<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20150184.html?impressao=1>.

Acórdão n.º 100/2016: Disponível em:  
<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20160100.html>.

Acórdão n.º 177/2016. Diário da República n.º 85/2016, Série II de 2016-05-03.