



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

CENTRO REGIONAL DO PORTO

ESCOLA DE DIREITO

**UMA NOVA ABORDAGEM NA INTERPRETAÇÃO
DOS REQUISITOS DOS BENEFÍCIOS FISCAIS
- ANÁLISE JURISPRUDENCIAL -**

Dissertação apresentada à Universidade Católica Portuguesa para
obtenção do grau de mestre em Direito Fiscal

Joana Bessa

Porto, Dezembro de 2015

**UMA NOVA ABORDAGEM NA INTERPRETAÇÃO
DOS REQUISITOS DOS BENEFÍCIOS FISCAIS
- ANÁLISE JURISPRUDENCIAL -**

Dissertação apresentada à Universidade Católica Portuguesa para
obtenção do grau de mestre em Direito Fiscal

Joana Bessa

Porto, Dezembro de 2015

AGRADECIMENTOS

Tendo consciência de que o apoio das pessoas que me rodeiam foram essenciais para a conclusão deste trabalho, deixo um agradecimento pela ajuda na superação dos obstáculos que foram surgindo ao longo da sua elaboração.

À minha irmã, por todo o carinho e importante apoio.

Ao meu irmão, um exemplo de ambição e dedicação, pela preocupação e disponibilidade.

Aos meus pais por, de uma ou de outra forma, terem-me proporcionado a ajuda necessária ao longo deste percurso.

Ao Pedro, pelo seu encorajamento, pelo apoio incondicional demonstrado, pelo reconhecimento do meu esforço, e acima de tudo, pela compreensão das minhas ausências e falta de disponibilidade.

Àqueles amigos, por todo o carinho e incentivo na realização deste trabalho.

Não posso deixar de fazer um agradecimento especial ao Prof. Dr. Tomás Cantista Tavares, por todos os conselhos que tornaram possível a conclusão desta Dissertação.

ABREVIATURAS

AcTC	– Acórdão do Tribunal Constitucional
AT	– Autoridade Tributária e Aduaneira
CAAD	– Centro de Arbitragem Administrativa
CC	– Código Civil
DL	– Decreto-Lei
CIRC	– Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CIRS	– Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CPPT	– Código de Procedimento e de Processo Tributário
CRP	– Constituição da República Portuguesa
EBF	– Estatuto dos Benefícios Fiscais
IRC	– Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
LGT	– Lei Geral Tributária
OE	– Orçamento do Estado
RETGS	– Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades
RFAI	– Regime Fiscal de Apoio ao Investimento
SGPS	– Sociedade Gestora de Participações Sociais
SIFIDE II	– Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial II
STA	– Supremo Tribunal Administrativo
TCA	– Tribunal Central Administrativo
TFUE	– Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia
TJUE	– Tribunal de Justiça da União Europeia
UE	– União Europeia

ÍNDICE

INTRODUÇÃO	8
1. CONSIDERAÇÕES PRÉVIAS.....	10
1.1. BENEFÍCIOS FISCAIS.....	10
1.1.1. CONCEITO.....	10
1.1.2. CLASSIFICAÇÕES	13
1.1.3. RECONHECIMENTO	14
1.1.4. A CONCESSÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS E O PRINCÍPIO DA IGUALDADE.....	17
1.2. OS BENEFÍCIOS FISCAIS NO DIREITO DA UNIÃO EUROPEIA.....	20
1.3. APLICAÇÃO DA LEI FISCAL NO TEMPO.....	21
1.3.1. A APLICAÇÃO NO TEMPO DE BENEFÍCIOS FISCAIS.....	23
1.4. INTERPRETAÇÃO DA LEI FISCAL.....	26
1.4.1. INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS DE BENEFÍCIOS FISCAIS.....	29
1.4.2. INFORMAÇÕES VINCULATIVAS	29
1.4.3. ORIENTAÇÕES GENÉRICAS	30
1.4.3.1. A CIRCULAR 7/2004, DE 30 DE MARÇO.....	31
2. ANÁLISE JURISPRUDENCIAL	33
2.1. O RFAI E A SUA ARTICULAÇÃO COM O ARTIGO 92.º DO CIRC	33
2.2. O ARTIGO 43.º DO CIRC.....	39
CONCLUSÃO.....	44
BIBLIOGRAFIA	46

INTRODUÇÃO

Os benefícios fiscais constituem exceções ao regime de tributação regra, pelo que o estudo do seu específico regime se apresenta de elevada relevância. Hoje, mais do que nunca, as decisões tomadas no seio empresarial são influenciadas pelo regime tributário em vigor, pelo que as normas tributárias relativas a benefícios fiscais têm vindo a assumir destaque no seio do nosso sistema fiscal.

Após uma primeira apresentação do conceito de benefícios fiscais, apresentamos as várias classificações que estes podem revestir, assim como o procedimento a adotar para o seu reconhecimento, e os meios de reação de que o contribuinte dispõe quando este lhe seja desfavorável.

Expressão da importância dos benefícios fiscais, é o regime imperativo que o direito da União Europeia impõe aos Estados membros relativamente a esta matéria, pelo que lhe faremos uma breve referência.

Entendemos serem de considerável relevo neste âmbito as normas de interpretação da lei fiscal, com especial ênfase nas especificidades das regras aplicáveis à interpretação dos benefícios fiscais.

Uma vez que os benefícios fiscais têm impacto direto na receita do Estado, sendo mesmo considerados como despesa fiscal, estes têm vindo a ser objeto de interpretação literal restritiva, de forma a limitar o âmbito do benefício. Todavia, entendemos que tem havido uma evolução na atividade interpretativa das normas relativas a benefícios fiscais, no sentido de abandonar aquela interpretação mais limitativa, para uma interpretação teleológica, procurando-se encontrar a partir da letra da lei o sentido que o legislador pretendeu exprimir, considerando o objetivo que o legislador prossegue com a concessão do benefício fiscal em questão.

Através da análise de acórdãos e de decisões proferidas no âmbito dos processos de arbitragem tributária, temos o objetivo de demonstrar a propugnação pela interpretação teleológica das normas tributárias. Iremos analisar a orientação

prosseguida pelos órgãos aplicadores do direito, fazendo referência a entendimentos opostos sempre que se julgue relevante.

1. CONSIDERAÇÕES PRÉVIAS

1.1. BENEFÍCIOS FISCAIS

1.1.1. CONCEITO

A matéria dos benefícios fiscais apresenta uma certa complexidade, desde logo, devido à sua dispersão. Apesar de condensados no Estatuto dos Benefícios Fiscais, publicado pelo Decreto-Lei n.º 215/89 de 1 de julho, estes encontram também regulação em vários diplomas fiscais e outra legislação avulsa.

De acordo com o artigo 2.º do EBF, os benefícios fiscais devem considerar-se medidas de carácter excecional, instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes e que sejam superiores aos da tributação que impedem.

Como refere o Preâmbulo do referido Decreto-Lei, “entendeu o Governo acolher princípios que passam pela atribuição aos benefícios fiscais de um carácter obrigatoriamente excecional, só devendo ser concedidos em casos de reconhecido interesse público; pela estabilidade, de modo a garantir aos contribuintes uma situação clara e segura; pela moderação, dado que as receitas são postas em causa com a concessão de benefício, quando o País tem de reduzir o peso do défice público e, simultaneamente, realizar investimentos em infraestruturas e serviços públicos.”

Do ponto de vista jurídico, e na ótica da relação jurídica de imposto, os benefícios fiscais consubstanciam, antes de mais, factos que estando sujeitos a tributação, são impeditivos do nascimento da obrigação tributária ou, pelo menos, de que a mesma surja em plenitude. Enquanto facto impeditivo, os benefícios fiscais traduzem-se sempre em situações que estão sujeitas a tributação, isto é, que são subsumíveis às regras jurídicas que definem a incidência objetiva e subjetiva do imposto¹.

Uma vez que os benefícios fiscais constituem um facto impeditivo da tributação-regra, estes traduzem-se em despesa fiscal para o Estado² que acaba por renunciar a

¹ Ac. TCA Sul de 05/02/2015, Proc. n.º 08259/14.

² Artigo 2.º, n.º 2 do EBF.

uma receita tributária que originariamente lhe era pertencente³. Seguindo o mesmo entendimento, SALSANHA SANCHES refere que se perante um facto tributável se prescindir dessa mesma tributação, esta redução de receita fiscal potencial pode ser configurada como despesa fiscal⁴.

Conforme resulta do disposto no artigo 4.º do EBF, não devemos confundir benefícios fiscais com as situações de não sujeição tributária. Como realça CASALTA NABAIS⁵, os benefícios fiscais enquadram-se numa noção mais ampla, a de desagравamentos fiscais, que integra, para além destes, as não sujeições tributárias (ou desagравamentos fiscais *stictu sensu*). Nestes últimos, estamos perante manifestações do próprio sistema normal de tributação, fazendo parte da tributação-regra que certas situações não sejam tributadas⁶. Diferentemente, como já referido, os benefícios fiscais tutelam finalidades extrafiscais exteriores à própria economia do imposto⁷.

De acordo com o artigo 2.º, n.º 2 do EBF, os benefícios fiscais podem concretizar-se através de isenções⁸, reduções de taxas, deduções à matéria coletável e à coleta,

³ AMORIM, JOSÉ CAMPOS, “Benefícios fiscais em matéria de protecção social”, *I Congresso Internacional de Ciências Jurídico-Empresariais*, p. 195.

⁴ SANCHES, J. L. SALDANHA, *Manual de Direito Fiscal*, Lex, 1998, p. 178.

⁵ NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Direito Fiscal*, Almedina, 6ª Ed., 2010, p. 433.

⁶ PEREIRA, MANUEL HENRIQUE FREITAS, *Fiscalidade*, 3.ª Ed., Almedina, Coimbra, 2010, pp. 380 e ss.

⁷ GOMES, NUNO SÁ, *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, Lisboa, Ciência e Técnica Fiscal, 1991, p. 100: “(...)nos desagравamentos fiscais em sentido amplo podemos distinguir, por um lado, os desagравamentos fiscais estruturais, isto é as delimitações negativas de tributação, inerentes ao modelo de tributação-regra (v.g. exclusões tributárias, amortizações e reintegrações, taxas liberatórias, abatimentos personalizantes, deduções específicas, deduções à colecta normais, etc) e, por outro lado, benefícios fiscais, isto é, os factos que, cabendo nas próprias normas definidoras do imposto, são impeditivos da tributação normal por razões excepcionais e extrafiscais superiores ao da percepção do imposto, e que tutelam, ou, estaticamente, situações já consumadas, que merecem protecção por razões políticas, económicas, sociais, etc. ou, dinamicamente, situações que pretendem estimular no futuro e que a doutrina, designa por incentivos, estímulos ou medidas de fomento fiscal, dirigidas v.g. à promoção do investimento, da poupança, da exportação, da concentração de empresas, da deslocalização respectiva, do fomento da habitação, da construção, etc.”

Como exemplo, podemos referir os rendimentos mencionados no n.º 3 do artigo 54.º do CIRC, que considera rendimentos não sujeitos a IRC as quotas pagas pelos associados em conformidade com os estatutos, bem como os subsídios destinados a financiar a realização dos fins estatutários das entidades que não exercem a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, e os rendimentos do jogo, referidos no artigo 7.º do CIRC.

⁸ Ac. STA n.º 0144/11 de 25/01/2012: “I – Os conceitos de não sujeição a tributação e isenção de tributação são distintos e não se confundem. Na não sujeição a norma de incidência não prevê de todo a submissão a tributação de uma determinada situação, ao contrário na isenção a norma de incidência prevê a tributação de tal situação mas surge uma norma de protecção, a norma de isenção, que contraria o princípio da generalidade, liberando o cumprimento da obrigação tributária.”

amortizações e depreciações aceleradas e outras medidas fiscais que revistam as características enunciadas no n.º 1 do mesmo artigo.

Vejamos de seguida, de forma sucinta, em que consiste cada uma das figuras mencionadas:

- Isenções: Configuram verdadeiras exceções à incidência pessoal dos impostos, uma vez que impedem a produção dos efeitos do facto constitutivo da obrigação de imposto⁹, sendo a tributação afastada, de forma total ou parcial, temporária ou definitivamente.
- Reduções de taxas: Consiste na previsão de uma taxa inferior à taxa normal, por razões de política económica ou social. Não obstante estar prevista uma determinada taxa para uma certa categoria de situações, a lei permite que, verificadas certas condições, algumas das situações aí incluídas sejam tributadas a uma taxa inferior¹⁰.
- Deduções à matéria coletável: Traduzem-se em abatimentos às realidades que constituem o objeto do imposto de uma certa fração da matéria coletável que, em condições normais, seria objeto de tributação¹¹.
- Deduções à coleta: Visam beneficiar fiscalmente certas categorias de operações ou valores, através da dedução de uma determinada quantia, que os contribuintes podem deduzir à própria coleta do imposto¹².
- Amortizações e Depreciações aceleradas: Sendo permitida a amortização e depreciação acelerada, a tributação é reduzida nos anos em que há lugar à aceleração e aumentada na mesma proporção nos anos seguintes¹³.

⁹ XAVIER, ALBERTO, *Manual de Direito Fiscal*, Manuais da FDL, Lisboa, 1974, pp. 281 e 282.

¹⁰ PEREIRA, MANUEL HENRIQUE DE FREITAS; *Fiscalidade*, Almedina, 5ª Edição, 2014; p. 430 e 431.

¹¹ PEREIRA, MANUEL HENRIQUE DE FREITAS, ob. cit., p.431.

¹² XAVIER,ALBERTO, ob. cit., p. 292.

¹³ PEREIRA, MANUEL HENRIQUE DE FREITAS, ob. cit., p. 434.

1.1.2. CLASSIFICAÇÕES

Os benefícios fiscais revestem diversas classificações, consoante o critério adotado.

Relativamente aos modos operativos da eficácia dos benefícios fiscais, veja-se o artigo 5.º do EBF. Estes podem ser automáticos, quando o direito ao benefício resulta direta e imediatamente da lei, operando *ope legis*, pela verificação dos respetivos pressupostos, e não carecendo de qualquer ato posterior da administração tributária; ou dependentes de reconhecimento, se, pelo contrário, pressupõem um ou mais atos posteriores de reconhecimento da administração tributária, podendo estes traduzirem-se em atos administrativos ou na celebração de contratos (consistindo nos chamados benefícios fiscais contratuais)¹⁴.

A renúncia aos benefícios fiscais automáticos é proibida, sendo permitida em relação aos benefícios fiscais dependentes de requerimento do interessado, bem como aos constantes de acordo, desde que aceite pela AT (vd. n.º 8 do artigo 14.º do EBF).

Quanto aos modos de funcionamento social dos benefícios fiscais, o conceito de benefício fiscal compreende os benefícios fiscais estáticos ou benefícios fiscais *strictu sensu* e os incentivos fiscais ou benefícios fiscais dinâmicos.

SÁ GOMES distingue os benefícios fiscais estáticos, que se dirigem a situações já consumadas, dos incentivos ou estímulos fiscais, que têm como objetivo estimular um comportamento futuro, que se pretende ver realizado ou atividades económicas que se pretendem fomentar¹⁵. Os primeiros destinam-se a tutelar situações já consumadas (podendo também tutelar situações que ainda não se tenham verificado totalmente), atuando em termos estáticos, não visando, pelo menos diretamente, incentivar ou estimular, mas tão só beneficiar; os segundos visam incentivar ou estimular determinadas atividades, estabelecendo uma relação-causa entre as vantagens atribuídas e as atividades estimuladas, atuando em termos dinâmicos. Assim, nas palavras de SÉRGIO MOUTINHO ROLA “nos benefícios estáticos a causa do benefício é a situação em si mesma, enquanto nos benefícios dinâmicos a causa se prende com a

¹⁴ NABAIS, JOSÉ CASALTA, ob. cit., pp. 436 e 437.

¹⁵ GOMES, NUNO SÁ, ob. cit., 1991, p. 126 e ss.

adoção futura do comportamento beneficiado ou exercício futuro da atividade fomentada”¹⁶.

Considerando o seu carácter temporal, os benefícios fiscais podem ser temporários quando a sua aplicação se encontra limitada no tempo, ou permanentes, quando nenhum prazo de vigência determinado se lhes aplica¹⁷. Neste sentido, SÁ GOMES afirma que “os benefícios fiscais dizem-se permanentes quando são estabelecidos para o futuro, sem predeterminação da respetiva duração; dizem-se temporários quando a lei fixa um limite temporal à duração do benefício”¹⁸.

1.1.3. RECONHECIMENTO

Relativamente ao reconhecimento dos benefícios fiscais, relembramos que estes podem ser de reconhecimento automático, ou estarem dependentes de reconhecimento.

Sendo de reconhecimento automático, uma vez preenchidos os seus pressupostos, nasce *ope lege* o direito ao benefício. Todavia, se o benefício depender do impulso dos interessados para ser reconhecido, o pedido de reconhecimento deve ser feito mediante requerimento dirigido especificamente a esse fim. Para tal, este deve ser instruído com a prova de verificação dos respetivos pressupostos, e apresentado no serviço competente para a liquidação do imposto a que o benefício em questão se refere.

É oportuno realçar a existência de medidas impeditivas, suspensivas ou extintivas de benefícios fiscais. Dispõe o artigo 8.º do EBF que estas podem ser aplicadas *“sempre que seja cometida uma infração fiscal relacionada com os impostos sobre o rendimento, a despesa ou o património ou, às normas do sistema de segurança social, independentemente da sua relação com o benefício concedido.”*

¹⁶ GARCIA, ADELAIDE, CARVALHO, ANA SOFIA, MONTEIRO, BRUNO FERRAZ, ROLA, SÉRGIO MOUTINHO, *Códigos Anotados e Comentados - Estatuto dos Benefícios Fiscais*, Lexit; Editora Ginocar Produções, 2014.

¹⁷ ROMÃO, FILIPE, CALDAS, ANTÓNIO CASTRO, GONÇALVES, SUSANA ESTÊVÃO, *“Benefícios Fiscais Temporários: Os Efeitos da sua Alteração ou Revogação Antecipada”*, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*/35-2013; pp. 27 e 28.

¹⁸ In *“Teoria Geral dos Benefícios Fiscais”*, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 165*, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1991, pág. 145.

No mesmo sentido, prescreve o artigo 13.º do EBF que o reconhecimento não poderá ser concedido “quando o sujeito passivo tenha deixado de efetuar o pagamento de qualquer imposto sobre o rendimento, a despesa ou o património e das contribuições relativas ao sistema da segurança social”, desde que a dívida tributária em causa “sendo exigível, não tenha sido objeto de reclamação, impugnação ou oposição e prestada garantia idónea, quando devida”.

Contudo, sublinha-se que, como prescrito no referido artigo, o incumprimento só será impeditivo enquanto este se mantiver, pelo que, sendo o pagamento devido efetuado, já não obsta ao reconhecimento do benefício fiscal.

Tendo o reconhecimento do benefício fiscal sido requerido, o serviço competente terá de emitir um despacho, de deferimento ou de indeferimento, reconhecendo ou não o benefício fiscal.

O despacho de deferimento ou indeferimento deverá ser proferido no prazo de quatro meses, contado desde a data de entrada do pedido de reconhecimento no serviço competente (artigo 57.º, n.º 1 da LGT). Decorrido tal prazo sem que seja proferida decisão, prescreve o n.º 5 do artigo 57.º da LGT que o pedido se considera indeferido, para efeitos de interposição de recurso hierárquico ou recurso contencioso.

Sendo o pedido deferido, o reconhecimento dos benefícios fiscais terá efeito meramente declarativo.

Caso os elementos em análise apontem para o indeferimento do pedido, no todo ou em parte, essa decisão deverá ser notificada ao contribuinte, em projeto de decisão, no qual se apresentam os fundamentos para o indeferimento, nos termos e com o conteúdo a que se refere o n.º 2 do artigo 36.º do CPPT. Esta notificação deverá ser efetuada por carta registada, fixando um prazo entre oito a quinze dias para que o interessado se expresse, oralmente ou por escrito, relativamente ao conteúdo da resposta. Este terá então oportunidade de rebater os argumentos em que se funda a decisão projetada, no exercício do direito de participação dos interessados no procedimento, o qual se encontra regulado no artigo 60.º da LGT. Só após o decurso deste prazo é que será elaborada a decisão final¹⁹.

¹⁹ PAIVA, CARLOS, JANUÁRIO, MÁRIO, *Os Benefícios Fiscais nos Impostos sobre o Património*, Almedina, 1ª Ed., 2014, pp. 67 e ss.

Sendo o pedido indeferido, o interessado poderá impugnar o ato tributário que lhe foi desfavorável, através de recurso hierárquico, que deverá ser interposto no prazo de trinta dias a contar da notificação do despacho de indeferimento, nos termos do n.º 3 do artigo 57.º da LGT e do n.º2 do artigo 66.º do CPPT, devendo ser dirigido ao mais elevado superior hierárquico do órgão que o proferiu (sem prejuízo do princípio do duplo grau de decisão).

No caso de a decisão do recurso hierárquico ser desfavorável às pretensões do recorrente, este pode reagir contenciosamente, deduzindo ação administrativa especial, cuja competência pertence aos tribunais tributários de 1ª instância (vd. artigo 101.º, alínea j) da LGT).

Uma vez que a decisão do pedido de reconhecimento constitui um ato administrativo em matéria tributária, suscetível de lesar a esfera jurídica do interessado, a ação administrativa especial pode ser interposta de imediato, sem recorrer em primeiro lugar ao recurso hierárquico, conforme resulta da alínea f) do n.º 2 do artigo 95.º da LGT e alínea p) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT.

Em relação aos benefícios fiscais automáticos, os interessados só ficarão a conhecer o não reconhecimento por parte da AT perante o ato de liquidação notificado. Uma vez que estamos já perante um ato tributário em matéria de liquidação, a forma adequada de atacar o ato é a impugnação judicial, prevista na alínea a), do n.º1 do artigo 97.º do CPPT²⁰.

O artigo 12.º do EBF prescreve que o direito aos benefícios fiscais deve reportar-se à data da verificação dos respetivos pressupostos, mesmo que esteja dependente de reconhecimento, pelo que se entende que os seus efeitos se poderão produzir retroativamente.

Após o reconhecimento ao direito a um benefício fiscal, e ainda durante o período de tempo pelo qual foi concedido, pode ocorrer a cessação de algum dos pressupostos legalmente exigíveis. Nesta situação, recai sobre os beneficiários o dever de comunicarem à AT essa alteração circunstancial (vd. artigo 9.º EBF).

Dada a proliferação dos benefícios fiscais, a fiscalização da sua concessão é um imperativo, no sentido de evitar a evasão e fraude fiscal. Uma vez reconhecido o direito a um benefício fiscal, de acordo com os pressupostos legalmente exigíveis, a

²⁰ PAIVA, CARLOS, JANUÁRIO, MÁRIO, ob. cit., p. 86.

manutenção dos efeitos do reconhecimento do benefício depende de o contribuinte facultar à AT, e demais entidades competentes, todos os elementos necessários ao controlo dos seus pressupostos.

Dispõe o artigo 7.º do EBF que a concessão de benefícios fiscais, quer estes sejam automáticos ou dependentes de reconhecimento, implica a sujeição ao controlo do cumprimento dos pressupostos da sua concessão e de outras obrigações impostas aos titulares do direito ao benefício, por parte da AT e demais entidades competentes²¹.

É, assim, imposto aos titulares de benefícios fiscais um dever de cooperação com a AT, que caso não seja cumprido acarreta a extinção do benefício fiscal em causa e a reposição automática da tributação regra, nos termos do artigo 14.º do EBF²².

No entanto, os poderes das entidades competentes para a fiscalização são limitados. Os artigos 60.º a 63.º-C da LGT, estabelecem uma dessas limitações, nomeadamente, no que refere ao acesso a informação protegida pelo sigilo profissional ou qualquer outro sigilo legalmente regulado. Já o n.º 4 do artigo 63.º, estabelece que “o procedimento da inspeção e os deveres de cooperação são adequados e proporcionais aos objetivos a prosseguir”, e, em prol da certeza e da segurança jurídicas, impõe limites à admissibilidade de mais do que um procedimento externo de fiscalização relativamente ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação, sem que haja factos novos e uma decisão fundamentada do dirigente máximo do serviço no sentido de efetivação do novo procedimento²³.

1.1.4. A CONCESSÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS E O PRINCÍPIO DA IGUALDADE

O princípio da igualdade é um princípio transversal a todo o ordenamento jurídico, mas que reveste particular importância no domínio tributário.

A igualdade deve ser entendida numa perspetiva material, na qual podemos distinguir duas dimensões: uma dimensão negativa, traduzindo-se na proibição de o legislador discriminar ou igualar situações de forma arbitrária e desprovida de razão; e

²¹ Neste mesmo sentido, veja-se o disposto no n.º 2 do artigo 14.º da LGT, e no n.º 5 do artigo 65.º do CPPT.

²² Neste mesmo sentido referimos o Ac. TCA Sul de 05/02/2015, Proc. 08259/14.

²³ AC. TCA Sul de 27/02/2014, Proc. 073/14.

uma dimensão positiva, na medida em que impõe que o legislador discrimine e trate de forma diferente determinadas situações sempre que a promoção de uma real igualdade de oportunidades o exija como obrigação de justiça²⁴.

Estas duas dimensões do princípio da igualdade dão expressão ao que se prevê no n.º 1 do artigo 4.º da LGT, que dispõe que “os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património.”

Configurando-se o princípio geral da igualdade como uma igualdade material, no âmbito tributário manifesta-se através da concretização do critério da capacidade contributiva, que se traduz na capacidade que o sujeito revela para contribuir no âmbito tributário, seja pelos rendimentos que auferir, seja pela riqueza que tem.

O princípio da capacidade contributiva é considerado como pressuposto e limite da tributação. Como pressuposto, exige que os tributos tenham por objeto “bens fiscais”, diretamente conformado pela capacidade económica do contribuinte; enquanto critério, rejeita que o sistema de impostos, e cada um dos impostos em particular, tenha por base qualquer outro critério²⁵.

No seguimento de SÉRGIO VASQUES, o princípio da capacidade contributiva, traduz-se na capacidade que o sujeito revela para contribuir no âmbito tributário, seja pelos rendimentos que auferir, seja pela riqueza que tem. Para que o imposto corresponda à força económica do contribuinte, é forçoso que este incida também sobre as manifestações de riqueza, mas não só. Com efeito, um imposto só estará em consonância com o princípio da capacidade contributiva quando incida sobre a riqueza de um modo determinado, que reflita a força económica real do contribuinte e os recursos que a sua vida pessoal e familiar lhe deixa disponível para pagar imposto. É forçoso que o imposto incida sobre realidades economicamente relevantes, que se podem reconduzir sinteticamente ao rendimento, ao património e ao consumo, sendo de excluir que se tributem realidades desprovidas de valor económico²⁶.

²⁴ RODRIGUES, BENJAMIM SILVA, “*Proporcionalidade e Progressividade no IRS*”, in *Estudos em Homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2003, p. 862.

²⁵ NABAIS, JOSÉ CASALTA, ob. cit., p. 151.

²⁶ VASQUES, SÉRGIO, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 1ª Edição, 2ª Reimpressão, 2013, p. 252.

Este princípio deve ser o instrumento de eliminação das desigualdades, o que só se consegue se a igualdade tributária não for considerada numa perspetiva estática, absoluta e formal tratando todos de forma igual. Assim, somente encarando a igualdade como um valor relativo vertido na fórmula “dar tratamento igual às situações iguais e dar tratamento desigual às situações desiguais”, é que esta se revela mais equitativa, desde que as diferenças de tratamento não configurem privilégios arbitrários, sem uma motivação séria e legítima e carecida de um fundamento razoável²⁷.

Por serem uma exceção à regra geral da tributação, poderia entender-se que a concessão ou a previsão de benefícios fiscais punha em causa o princípio da igualdade tributária, na medida em que consubstanciam um desvio à regra segundo a qual todos os cidadãos estão obrigados a contribuir, através do pagamento de tributos, para os encargos públicos.

Todavia, também os os benefícios fiscais devem dar concretização a este princípio. Apesar da sua natureza excepcional, estes devem revestir carácter genérico e qualquer situação que vise um benefício a título individual terá um carácter excepcional. A formulação genérica de benefícios fiscais deve obedecer ao princípio da igualdade, de modo a não falsear a concorrência (artigo 6.º, n.º 2 do EBF).

O critério da capacidade contributiva decorre naturalmente do princípio da igualdade tributária, razão pela qual não carece de expressão constitucional explícita, sendo fundamentado pelo princípio geral de igualdade, consagrado pelo artigo 13.º da CRP.

²⁷ SOARES, CECÍLIA DA CONCEIÇÃO DE OLIVEIRA, “A Constituição da Obrigação Tributária em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares”, Dissertação (Mestrado em Direito Tributário e Fiscal), Universidade do Minho (Escola de Direito), 2014, p. 27.

1.2. OS BENEFÍCIOS FISCAIS NO DIREITO DA UNIÃO EUROPEIA

Impõe-se aqui sublinhar que os benefícios fiscais são considerados pelo direito da UE como auxílios de Estado, em tudo idênticos aos auxílios financeiros diretos. De modo a evitar que interfiram com a regras da concorrência, têm sido impostas aos Estados regras de enquadramento dos mesmos.

O desenvolvimento de disposições fiscais da UE tem por objetivo o bom funcionamento do Mercado Único. Contudo, dada a relevância que o poder tributário assume, cada Estado é livre de implementar o sistema fiscal que considere mais adequado, desde que respeite as normas da UE. Neste âmbito, e no que aqui nos interessa, um das principais prioridades de política fiscal da UE é o combate à concorrência fiscal prejudicial²⁸.

Em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), configura-se como auxílio de Estado toda a medida destinada a isentar, total ou parcialmente, as empresas de um determinado setor, dos encargos derivados da aplicação normal do sistema de tributação regra, sem que tal se justifique pela natureza ou economia do sistema²⁹.

Podemos assim dizer que constituem medidas fiscais capazes de influenciar (*maxime*, manipular) a deslocação de atividades económicas para as jurisdições onde a respetiva tributação seja mais favorável, e, como tal, são consideradas como potencialmente prejudiciais.

De acordo com o disposto no Tratado de Funcionamento da UE (TFUE), há uma proibição genérica aos auxílios de Estado, imposta pelo n.º 1 do artigo 107.º, que dispõe que “salvo disposição em contrário do presente Tratado, são incompatíveis com o mercado comum, na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções.”³⁰

Os auxílios de Estado apenas são admissíveis nos casos e nos termos expressamente previstos no próprio TFUE. Os n.ºs 2 e 3 do artigo 107.º preveem certos

²⁸ http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/pt/displayFtu.html?ftuld=FTU_5.11.1.html

²⁹ Ac. TJUE de 02/07/1974, Caso Itália/Comissão, Proc. 173/73.

³⁰ NABAIS, JOSÉ CASALTA, ob. cit., pp. 437 e 438.

auxílios de Estado que, atenta a sua natureza, podem ser considerados compatíveis com o mercado comum.

A competência para a apreciação da compatibilidade dos auxílios de Estado com o mercado comum pertence à Comissão, cujos poderes de apreciação lhe estão cometidos pelo artigo 108.º e 109.º, que faz uma análise casuística da compatibilidade dos auxílios, não em função da sua forma, mas sim do seu efeito e consequências nas receitas dos outros Estados membros.

1.3. APLICAÇÃO DA LEI FISCAL NO TEMPO

Por força do princípio *lex posterior derogat legi priori*, a entrada em vigor da nova lei afasta a aplicação da lei antiga. A eficácia da lei no tempo está limitada ao prazo da sua vigência, que se inicia no dia fixado pela própria lei (ou, na falta de fixação, no quinto dia após a sua publicação no *Diário da República*) e perdura até a sua revogação. Assim, a lei só começa a produzir os seus efeitos após entrar em vigor e deixa de produzi-los depois de revogada.

Em relação às leis fiscais, estas obedecem às mesmas regras e princípios gerais de início e cessação da vigência que constam dos artigos 5.º e 7.º do CC.

Resulta do exposto que a sucessão de leis no tempo não chega a gerar um conflito real de normas aplicáveis, pelo que quando se fala no problema da aplicação da lei no tempo não pretendemos saber qual é a lei em vigor, mas sim saber qual a lei que se aplica a certa situação jurídica quando esta esteve em contacto com diferentes leis no decurso do tempo.

Desde o momento da constituição da obrigação tributária, que se verifica quando se encontram reunidos os pressupostos materiais e pessoais previstos na norma de incidência, até ao momento da liquidação e sua extinção, pode surgir uma lei que altere algum dos elementos ou pressupostos do imposto.

A regra geral é que as leis apenas dispõem para o futuro, aplicando-se, a factos que lhe são posteriores (artigo 12.º do CC). Neste seguimento, o n.º 1 do artigo 12.º da LGT, em conformidade com o n.º 3 do artigo 104.º da CRP, impõem que “As normas

tributárias aplicam-se a factos posteriores à sua entrada em vigor, não podendo ser criados impostos retroativos.”

Contudo, o problema surge naquelas situações constituídas ao tempo da lei antiga, mas que ainda se mantenham depois da entrada em vigor da nova lei. Coloca-se aqui a dúvida de qual das leis se deve aplicar, questionando-se se quando uma lei deixa de estar em vigor cessa imediatamente os seus efeitos, ou se deve continuar a ser aplicável ao conjunto de factos e efeitos jurídicos que se tenham verificado no seu tempo de vigência.

A presente questão encontra-se intimamente ligada ao princípio da segurança jurídica. A ideia basilar deste princípio, no âmbito tributário, configura-se na previsibilidade objetiva das situações jurídicas dos cidadãos, devendo o contribuinte poder prever, com base na lei, as concretas obrigações fiscais que sobre ele incidem.

Este princípio manifesta-se também na exigência da tipicidade e determinabilidade das leis tributárias, impondo que estas sejam formuladas de forma clara e precisa, de forma a garantir a previsibilidade e, assim, proteger a confiança legítima dos contribuintes, que razoavelmente esperam a produção das consequências fiscais decorrentes da lei em vigor no momento em que tal obrigação surge.

Na Teoria Geral do Direito e especificamente no Direito Fiscal, podemos distinguir vários graus de retroatividade:

1. Retroatividade máxima ou de 1.º grau: é aquela que se verifica quando se pretende aplicar uma lei fiscal a factos que já se verificaram no domínio da lei antiga, tendo o imposto sido já liquidado e pago. Neste caso, a lei antiga tinha já produzido todos os seus efeitos.
2. Retroatividade de 2.º grau: verifica-se quando os fatos ocorreram no domínio da lei antiga, mas os seus efeitos vêm-se a verificar já com a nova lei em vigor.
3. Retroatividade de 3.º grau: os factos ainda não se verificaram por inteiro no domínio da lei antiga, prolongando-se a sua produção já com a lei nova em vigor.

De acordo com a doutrina dominante, quando a nova lei altera os elementos essenciais do imposto, esta não deve ser aplicável, desde que a obrigação já tenha sido

constituída em momento anterior à sua entrada em vigor (teoria da irretroatividade); por outro lado, se os elementos alterados pela lei nova não constituírem elementos essenciais do imposto, como são os relativos à incidência, taxa, benefícios fiscais e garantias do contribuinte, esta deve ser aplicável (teoria da essencialidade)³¹.

Em face dos limites recorrentes da proibição da retroatividade dos impostos, a utilização das leis interpretativas fiscais reveste particular interesse em matéria de aplicação da lei no tempo, por se integrarem na lei interpretada (n.º 1 do artigo 13.º do CC). Significa isto que relativamente às leis desta natureza, não se aplica o princípio da não retroatividade, uma vez que com esta reintegração os efeitos da lei interpretativa retroagem à data da entrada em vigor da lei interpretada.

Nas palavras de BAPTISTA MACHADO, “A razão pela qual a lei interpretativa se aplica a factos e situações anteriores reside fundamentalmente em que ela, vindo consagrar e fixar uma das interpretações possíveis da LA com que os interessados podiam e deviam contar, não é suscetível de violar expectativas seguras e legitimamente fundadas.”³²

Por vezes o legislador designa como lei interpretativa alguns atos normativos que em verdade não o são, com o objetivo de beneficiar do regime de aplicação da lei no tempo. Nesses casos, a doutrina e a jurisprudência entendem que se deve considerar que aquela designação de lei interpretativa deve equivaler a uma atribuição expressa por parte do legislador de efeitos retroativos ao diploma em causa, devendo enquanto tal respeitar as limitações constitucionais que existem a este respeito³³.

1.3.1. A APLICAÇÃO NO TEMPO DE BENEFÍCIOS FISCAIS

No EBF, incluindo o diploma que o aprova, podemos distinguir três normas de aplicação no tempo de benefícios fiscais³⁴.

³¹ SOUSA, DOMINGOS PEREIRA DE, *Direito Fiscal e Processo Tributário*, Coimbra Editora, 1ª Edição, 2013, pp. 192 e ss.

³² MACHADO, J. BAPTISTA, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, 1ª Edição, 15ª Reimpressão, 2006, p. 246.

³³ GONÇALVES, LUIS, “A aplicação da lei no tempo”, *Instituições de Direito*, Vol. I, Almedina, 1998, pp. 395 e ss.

³⁴ ROMÃO, FILIPE, CALDAS, ANTÓNIO CASTRO e GONÇALVES, SUSANA ESTÊVÃO, ob. cit., pp. 35 e ss.

Referimos, desde logo, o n.º 2 do artigo 2.º do referido Decreto-Lei³⁵, que disciplina o regime transitório geral estabelecido com a aprovação do EBF, que dispunha, em relação aos benefícios fiscais cujo direito fora adquirido até 31 de Dezembro de 1988, que “... são direitos adquiridos os benefícios fiscais de fonte internacional e contratual e os benefícios temporários e condicionados, sem prejuízo do disposto nos Códigos do IRS, IRC e CA”. Com esta norma, o legislador pretendeu assegurar a manutenção dos benefícios fiscais adquiridos antes da entrada em vigor do EBF durante o prazo pelo qual os mesmos foram inicialmente concedidos³⁶, protegendo os contribuintes de normas que alterem ou revoguem os benefícios em questão³⁷.

Neste seguimento, SÁ GOMES refere a importância da distinção entre benefícios fiscais permanentes e temporários, dado que “a doutrina tem defendido que a revogação da lei que concede os benefícios fiscais temporários não pode aplicar-se aos benefícios em curso, antes de terminado o prazo respetivo. Diz-se que há, nestes casos, o direito ao desfrute, que não pode ser suspenso ou suprimido, enquanto direito adquirido que é³⁸.”³⁹

Também o n.º 1 do artigo 11.º do EBF estabelece que as normas que alterem ou revoguem benefícios fiscais convencionais, condicionados ou temporários não se aplicam aos contribuintes que já aproveitem dos mesmos, em tudo o que os prejudique, desde que o legislador não disponha expressamente em contrário.

Assim, o benefício fiscal de natureza convencional, condicionado ou temporário, será usufruído, no mínimo, pelo prazo concedido ao abrigo da lei antiga, podendo, se for caso disso, beneficiar de um prazo superior ao anterior se tal resultar da nova lei⁴⁰.

³⁵ Decreto-Lei n.º 215/89 de 1 de julho, que aprova o EBF.

³⁶ Veja-se a este respeito o n.º 3 do artigo 11.º do EBF.

³⁷ A propósito desta norma, citamos MARIA TERESA BARBOT VEIGA DE FARIA, segundo quem: “A manutenção de certos benefícios fiscais concedidos no âmbito do anterior regime (...) porque criaram expectativas atendíveis, deverá ser assegurada sob pena de violação de preceitos constitucionais, como o disposto nos art.ºs 8.º e 108.º, n.º 1 da Constituição da República Portuguesa e dos princípios, reconhecidos, da protecção da boa fé e da segurança jurídica dos cidadãos» (in *Estatuto dos Benefícios Fiscais - Notas Explicativas*, Lisboa, Rei dos Livros, 1998, pág. 51).

³⁸ In ob. cit., p. 145.

³⁹ Neste sentido, também o AcTC nº 410/95, Proc. n.º 248/94, onde se afirma que “(...)sendo o benefício fiscal concedido pelo art.º 14.º do Decreto-Lei 737-A/74 de carácter temporário, pois que, valia, no máximo, durante três anos contados daquele em que se efectuou a entrada de capital, aos investidores não ocorreria que o regime legal pudesse ser modificado em termos de lhes ser retirado um tal benefício - ou, se se quiser, sem respeitar o direito que a ele haviam adquirido.”

⁴⁰ CARLOS, AMÉRICO FERNANDO BRÁS, *Impostos – Teoria Geral*, Almedina, 3ª Edição Actualizada, 2010, p. 229.

Há aqui uma pretensão de salvaguarda dos direitos adquiridos pelo beneficiado ao abrigo da lei anterior. Entendemos, *a contrario*, que o mesmo não se aplica aos benefícios condicionados ou permanentes.

SÁ GOMES defende que “as normas que concedem benefícios fiscais bilaterais, isto é, contratuais ou paracontratuais, são irrevogáveis unilateralmente pelo legislador sob pena de violação do princípio suprapositivo da boa fé (*pacta sunt servanda*). E consideramos benefícios fiscais paracontratuais os benefícios fiscais temporários e condicionais que se comportem como incentivos fiscais, estímulos fiscais ou medidas de fomento fiscal, pois são propostas ou ofertas ao público, recipiendas, de que resultam direitos adquiridos que não podem ser afetados por lei posterior logo que os contribuintes preencham os pressupostos do benefício concedido”⁴¹.

No mesmo sentido, dispõe também o n.º 2 do artigo 3.º do EBF que “são mantidos os benefícios fiscais cujo direito tenha sido adquirido durante a vigência das normas que os consagram, sem prejuízo de disposição legal em contrário”.

O artigo 3.º consagra uma cláusula de caducidade, que confere um prazo de vigência de cinco anos aos benefícios fiscais constantes das partes II e III do EBF, com exceção dos identificados no n.º 3. Todos os benefícios abrangidos por esta cláusula terão de ser renovados decorrido o prazo de caducidade; caso contrário, caducarão automaticamente. O fundamento desta regra da caducidade é, pois, o de impor uma obrigação de reavaliação periódica destes benefícios fiscais, de modo a que o legislador possa aferir que benefícios devem ser mantidos e quais se devem deixar caducar.

Cabe aqui ainda uma referência ao n.º 1 do mesmo artigo. Da conjugação do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 3.º, seguimos o entendimento de que esta norma vem estabelecer que os benefícios aos quais se aplique a regra da caducidade prevista no artigo 3.º, n.º 1 do EBF, se devem manter até ao final desse período, independentemente de qualquer alteração ou revogação posterior, salvo disposição em contrário⁴².

⁴¹ Ob. cit. pág. 283.

⁴² Citando JORGE LOPES DE SOUSA na sua Declaração de Voto de Vencido proferida no âmbito do Proc. n.º 150/2012-T de 03/05/2013 do CAAD : “(...)o n.º 1 do artigo 3.º do EBF não assegura que quem se encontra numa situação em que usufrua de benefícios fiscais tenha direito a mantê-los por cinco anos, mas apenas que as normas que os criam vigorarão durante cinco anos, se não dispuserem em contrário (n.º 1). (...) Da letra do n.º 1 do artigo 3.º resulta que a disposição em contrário que permite o afastamento da vigência de um benefício fiscal durante cinco anos tem de ser a norma que o consagra. (...) Por seu turno, o n.º 2 assegura que quem adquira um benefício fiscal durante a vigência de uma norma que o consagra mantém o direito a usufruir dele, salvo disposição em contrário.”

Cumpra-se ainda referir que o âmbito das normas supra citadas não se confunde com a proibição de retroatividade prevista no artigo 12.º da LGT. Este estabelece que “As normas tributárias se aplicam aos factos posteriores à sua entrada em vigor, não podendo ser criados impostos retroativos”, sendo que, “Se o facto tributário for de formação sucessiva, a lei nova só se aplica ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor”, enquanto que naqueles, o que está em causa é uma imposição de aplicação futura de normas que consagram benefícios fiscais, que tenham sido alteradas ou revogadas, como se esse facto não tivesse ocorrido, salvaguardando os direitos adquiridos pelos sujeitos passivos que se encontravam a beneficiar de tais normas alteradas ou revogadas até ao termo do seu prazo de vigência⁴³.

1.4. INTERPRETAÇÃO DA LEI FISCAL

Estando hoje já (praticamente) ultrapassadas as querelas doutrinárias referentes à interpretação das normas tributárias, cumpre fazer uma referência às diferentes teorias interpretativas que sustentavam a sujeição do direito fiscal a um regime de interpretação próprio.

Designadamente, a teoria do princípio *in dubio contra fisco* defendia que, traduzindo-se sempre o imposto numa agressão ao direito de propriedade dos contribuintes e sendo este um direito fundamental constitucionalmente consagrado, havendo dúvida quanto à interpretação de uma norma, dever-se-ia adotar a posição que, em concreto, se revele mais favorável aos interesses do contribuinte. Em sentido contrário, a orientação do princípio *in dubio pro fisco*, propugnava que, entre duas interpretações possíveis da mesma norma tributária, esta deveria ser interpretada no

Em sentido inverso, veja-se a decisão arbitral no âmbito do Proc. n.º 2/2013-T, de 2013/06/20 do CAAD, onde, por se entender que entende que a intenção legislativa por detrás desta norma terá sido a de avaliar periodicamente a concessão dos benefícios, é feita uma interpretação restritiva deste artigo: “Ora, pelas razões já aduzidas, este Tribunal entende que o n.º 1 do artigo 3.º não garante aos contribuintes um prazo mínimo de duração dos benefícios, visto que é outra a ratio legis do preceito. (...) É verdade que o artigo 3.º, n.º 2, do EBF estatui que “são mantidos os benefícios fiscais cujo direito tenha sido adquirido durante a vigência das normas que os consagram, sem prejuízo de disposição legal em contrário.” (...) Face ao teor literal da norma, pode dizer-se que se trata de uma interpretação restritiva.”

⁴³ ROMÃO, FILIPE, CALDAS, ANTÓNIO CASTRO, GONÇALVES, SUSANA ESTÊVÃO, ob. cit., p. 36.

sentido que se revele mais favorável à Administração tributária, devendo prevalecer o interesse geral sobre o interesse do particular⁴⁴.

Parte da doutrina procurou também sustentar uma interpretação literal das normas tributárias, em particular, no domínio das normas de incidência, dada a dimensão dos poderes tributários do Estado e a excessiva intromissão deste no património do cidadão. Pretendendo confinar o intérprete à letra da lei, e assim limitar a atuação da Administração tributária, esta doutrina defende que esta seria a interpretação que melhor respeitaria os princípios da defesa do direito e da segurança jurídica. Considerando apenas e somente a letra da lei, estaria vedada a interpretação extensiva e, por conseguinte, a aplicação analógica⁴⁵. Contudo, uma interpretação literal da lei conduziria necessariamente a consequências injustas, pois levaria a uma aplicação automática da lei, sem atender quer à intenção do legislador, quer aos princípios da justiça material na tributação⁴⁶.

É hoje pacífico na doutrina que a interpretação das normas tributárias não reveste qualquer especificidade, interpretando-se como quaisquer outras normas jurídicas.

As regras gerais de interpretação da lei fiscal estão previstas na LGT, que, no artigo 11.º, dispõe que “na determinação do sentido das normas fiscais e a qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras gerais de interpretação e aplicação das leis”.

Recorre-se, assim, aos critérios gerais previstos no artigo 9.º do CC. O intérprete não deve cingir-se à letra da lei fiscal, mas reconstruir, a partir dos textos, o pensamento legislativo, tendo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada⁴⁷.

A utilização de elementos sistemáticos na interpretação jurídica não pode dissociar-se da consideração de um aspeto verdadeiramente essencial na pesquisa do sentido da norma, o da teleologia da mesma. Deste modo, a determinação de quais são esses interesses revela-se decisiva para a compreensão da sua expressão verbal⁴⁸.

⁴⁴ PEREIRA, MANUEL HENRIQUE DE FREITAS, ob. cit., pp. 211 e ss.

⁴⁵ Para SALDANHA SANCHES, a interpretação literal é, em si mesma, uma recusa de interpretação (in *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 3ª Ed., 2007, pp. 136 e ss.)

⁴⁶ SOUSA, DOMINGOS PEREIRA DE, ob. cit., pp. 179 e ss.

⁴⁷ VASQUES, SÉRGIO, ob. cit., p. 307.

⁴⁸ CAAD, Proc. n.º 8/2011-T de 23/02/2012.

No entendimento de MANUEL DE ANDRADE, para se determinar a finalidade prática da norma, é necessário atender às relações da vida, para cuja regulamentação a norma foi criada. É preciso, em primeiro lugar, um estudo atento e profundo, não só do mecanismo técnico das relações, como também das exigências que derivam daquelas situações, procedendo-se à apreciação dos interesses em causa⁴⁹.

Nas palavras de SOAREZ MARTÍNEZ, “também o intérprete das leis fiscais, como o de qualquer outras normas jurídicas, terá de fixar o respetivo sentido, conjugando o ‘elemento gramatical’, com o ‘elemento lógico’ ou ‘teleológico’, incluindo os aspetos racional, sistemático e histórico”⁵⁰.

A letra da lei constitui, simultaneamente, o ponto de partida e o de limite da atividade interpretativa. A interpretação tem de partir da letra da lei e, por outro lado, não pode aceitar-se um resultado interpretativo que não tenha um mínimo de expressão ou correspondência no texto da lei.

Haverá interpretação restritiva quando o intérprete conclua que a letra da lei permite ir além do que estava no espírito do legislador, sendo indispensável restringir o alcance do preceito, de modo a que a interpretação se coadune com o que estaria na motivação do legislador. No sentido inverso, haverá interpretação extensiva sempre que se conclua que a letra do preceito ficou aquém do pensamento do legislador, sendo necessário estender o âmbito da norma, para que o seu sentido corresponda ao que o legislador teria em mente.

No que respeita aos elementos essenciais do imposto, é proibida a integração analógica, estando sob reserva absoluta de lei parlamentar⁵¹. No entanto, apesar de a LGT apenas mencionar a proibição da integração analógica (artigo 11.º, n.º 4), entende a doutrina majoritária que, por maioria de razão, está também vedada a integração de lacunas da lei. Se certa situação não está abrangida pela incidência de um imposto, não pode o intérprete incluí-la, através da criação de uma “norma” específica na ausência de caso análogo⁵².

⁴⁹ ANDRADE, MANUEL, *Ensaio Sobre a Teoria da Interpretação das Leis*, Ed. Arménio Amado, 3ª Ed., 1978, pp. 141 e ss.

⁵⁰ MARTÍNEZ, PEDRO SOARES, *Direito Fiscal*, Coimbra, 1993, p. 132, (in VASQUES, SÉRGIO, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 1ª Edição, 2ª Reimpressão, 2013, p. 307).

⁵¹ Artigo 103.º, n.º 2 da CRP.

⁵² PEREIRA, MANUEL HENRIQUE DE FREITAS, ob. cit., p. 227.

1.4.1. INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS DE BENEFÍCIOS FISCAIS

Especificamente, as normas que consagram benefícios fiscais não são suscetíveis de integração analógica (artigo 11.º, n.º 4 LGT). Como referido supra, por maioria de razão, está também proibida a integração de lacunas da lei. Contudo, admitem a interpretação extensiva, sempre que, no caso concreto, a letra fique aquém do espírito da norma, como resulta do artigo 10.º EBF.

Na interpretação extensiva existe uma norma prévia, que deverá ser interpretada e aplicada de acordo com os princípios gerais da interpretação das leis; enquanto que na integração analógica não existe uma norma diretamente aplicável ao caso concreto, cabendo ao legislador aplicar a norma que cabe a caso análogo.

Sobre a interpretação extensiva, cita-se BAPTISTA MACHADO: “a interpretação extensiva ocorre quando se chega à conclusão de que a letra do texto fica aquém do espírito da lei ou que a forma verbal adotada peca por defeito, pois diz menos do que aquilo que se pretendia dizer. Neste sentido alarga-se ou estende-se então o texto, dando-lhe um alcance conforme ao pensamento legislativo, isto é, fazendo corresponder a letra da lei ao espírito da lei.”⁵³

1.4.2. INFORMAÇÕES VINCULATIVAS

O princípio da segurança jurídica, em matéria tributária, assume particular relevância, dada a influência que as normas fiscais exercem sobre a atuação e tomada de decisões dos sujeitos passivos. As escolhas económicas são, muitas vezes, efetuadas tendo em conta as normas jurídicas em vigor, prevendo um dado resultado, pelo que esta expectativa deve ser protegida⁵⁴.

⁵³ MACHADO, J. BAPTISTA, ob. cit., p. 185.

⁵⁴ Daí que se possa falar em que os cidadãos tenham, fundadamente, a expectativa na manutenção de situações de facto já alcançadas como consequência do direito em vigor. Citamos o ActC n.º 303/90 de 26/12, nos termos do qual “Neste princípio está, entre o mais, postulada uma ideia de protecção da confiança dos cidadãos e da comunidade na ordem jurídica e na actuação do Estado, o que implica um mínimo de certeza e de segurança no direito das pessoas e nas expectativas que a elas são juridicamente criadas.” Por isso, a norma que, por sua natureza, obvie de forma intolerável, arbitrária ou demasiado opressiva àqueles mínimos de certeza e segurança que as pessoas, a comunidade e o direito têm de respeitar, como dimensões essenciais do Estado de direito democrático, terá de ser entendida como não consentida pela lei básica.”

Atualmente deparamo-nos com uma progressiva privatização de funções, no que concerne ao procedimento tributário, desde logo com a liquidação e cobrança, por via, respetivamente, da consagração de mecanismos de autoliquidação e de cobrança indireta ou substituição tributária (vg. retenção na fonte).

Neste sentido, as tarefas de interpretação e aplicação da lei tributária recaem em medida cada vez maior sobre os próprios contribuintes⁵⁵, pelo que a principal tarefa da administração fiscal neste âmbito consiste na verificação do cumprimento dos atos por aqueles praticados. Dada a complexidade e difícil interpretação das normas tributárias, surge o mecanismo de informação vinculativa, decorrente do princípio constitucional de colaboração da administração pública com os particulares (artigo 268º da CRP). Este encontra-se regulado no artigo 68.º da LGT, e concretiza-se no direito do cidadão ser informado e esclarecido quanto à sua situação tributária, quer sobre os procedimentos em que esteja envolvido, quer sobre as decisões tomadas a seu respeito⁵⁶.

O princípio da segurança fica assegurado na medida em que a administração fiscal que prestou a informação vinculativa fica obrigada a respeitar e proceder em conformidade com a informação prestada, relativamente ao sujeito que apresentou o pedido.⁵⁷

1.4.3. ORIENTAÇÕES GENÉRICAS

As orientações genéricas ou administrativas consistem em regulamentos internos, de carácter genérico, nas quais a AT procede à uniformização da interpretação

⁵⁵ O risco de uma incorreta interpretação e aplicação da lei pelo sujeito passivo e a responsabilidade por tal erro recai diretamente sobre este. Contudo, veja-se a decisão arbitral proferida no âmbito do Proc. n.º 220/2013-T, de 2014-05-02, da qual discordamos: “Ora, considera este Tribunal que impor ao contribuinte o ónus de solicitar informação sobre a sua situação fiscal e, nomeadamente, sobre a correta interpretação das normas fiscais das quais decorrem benefícios fiscais, antes de atuar, constituiria uma interpretação desproporcional da posição do contribuinte face à AT. Efetivamente, se fosse de exigir do contribuinte a previa solicitação de informações antes de cada atuação com potencial efeito fiscal, estar-se-ia a permitir a existência de um sistema fiscal francamente limitativo para os contribuintes.”

⁵⁶ SILVA, AMÂNDIO FERNANDES, *O Direito à Informação Vinculativa*, in *Jornal de Negócios* de 22/03/2010, p. 29 (in <http://www.smmp.pt/?p=7811>).

⁵⁷ Nas palavras de SALDANHA SANCHES “quando o sujeito passivo obtém uma informação vinculativa segunda a qual ao facto y se aplica o regime x, não pode a Administração, mesmo que posteriormente se convença de que a decisão está errada(...) modificar a situação subjectiva do sujeito passivo se não houver mudança da lei.” (in *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 3ª Edição, 2007, p. 205).

de normas tributárias⁵⁸. Estas podem revestir diversas formas, como circulares, instruções, ofícios-circulares, regulamentos e pareceres, e têm como destinatário a própria administração tributária.

São emitidas pelo dirigente máximo do serviço, ou por funcionário a quem este tenha delegado a competência, e vinculam a administração tributária que procedeu à sua emissão (artigo 55º do CPPT)⁵⁹. Como resulta da sua própria natureza, não são vinculativas nem para os particulares nem para os tribunais.

1.4.3.1. A CIRCULAR 7/2004, DE 30 DE MARÇO

A Circular n.º 7/2004, de 30 de Março, da Direção dos Serviços do IRC, veio prestar esclarecimentos quanto à interpretação e aplicação do n.º 2 do artigo 32.º do EBF⁶⁰, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro (Lei do OE para 2003), em relação ao regime fiscal aplicável às mais-valias e às menos-valias realizadas pelas SGPS.

Ora, o referido artigo vem excluir da formação do lucro tributável os encargos financeiros suportados com a aquisição das participações alienadas, mas é omissivo quanto ao método a utilizar para efeitos de afetação dos encargos financeiros às participações sociais.

A AT, *“atenta a extrema dificuldade de utilização de um método de afetação direta ou específica e à possibilidade de manipulação que o mesmo poderia gerar”*, vem instituir um regime de apuramento proporcional, indireto ou presuntivo⁶¹. Contudo, a determinação da forma de apuramento do montante de encargos financeiros não

⁵⁸ Citamos novamente SALDANHA SANCHES: “Estas orientações administrativas, sob a forma de circulares ou sob outras formas, são uma interpretação da lei fiscal e um instrumento unificador das decisões, necessariamente descentralizadas, da administração e têm a sua função específica no processo de massa que constitui o processo fiscal, como tentativa de conciliação da decisão descentralizada e da definitividade dos actos tributários, mesmo quando praticados na base da pirâmide administrativa fiscal”. (in ob. cit., p. 42).

⁵⁹ Veja-se o Ac. STA de 31/05/2006, Proc. 026622: “(...) as orientações genéricas são actos do poder de direcção típico da relação de hierarquia administrativa, os quais dão a faculdade de emanar circulares interpretativas, ou seja, instruções gerais, vinculativas, dirigidas aos órgãos, funcionários e agentes subalternos, acerca do sentido em que devem - mediante interpretação ou integração - entender-se as normas ou princípios jurídicos que, no âmbito do exercício das suas funções, lhes caiba aplicar.”

⁶⁰ Entretanto revogado pelo artigo 210.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro.

⁶¹ Ac. TCA do Norte de 15/01/2015, Proc. n.º 00946/09.0BEPRT.

dedutíveis não pode ser efetuado por circular, por ter consequências claras ao nível da incidência do imposto. Ao pretender impor uma fórmula genérica e indiciária de alocação de encargos financeiros, que ultrapassa largamente a previsão legal, criou uma norma de incidência de imposto, com eficácia externa e vinculativa aos contribuintes⁶².

Como decorre do já referido n.º 4 do artigo 11.º da LGT, ao dispor que “as lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são suscetíveis de integração analógica”, a AT não pode preencher as lacunas da lei⁶³.

Na interpretação que faz das normas tributárias, a AT deve limitar-se a emitir orientações genéricas que preencham conceitos. Extravasa, portanto, a sua competência, o acrescer de exigências ou a densificação de conceitos, através dos quais se verifica a incidência de imposto. Se tal se verificasse, consubstanciaria o exercício da função legislativa sob um encapotamento de uma interpretação extensiva da lei⁶⁴.

Conclui-se, assim, que a Circular 7/2013 é inconstitucional, por violação do princípio da legalidade e da reserva de lei da Assembleia da República, previstos nos artigos 165.º, n.º 1 alínea i) e 103.º, n.º 2 e 3 da CRP, bem como do princípio da precedência da lei consagrado no artigo 112.º CRP e, decorrente deste, no artigo 8.º, n.º 1 da LGT, não obstante a mera ilegalidade que sempre resultaria do confronto no artigo 8.º, n.º 1 da LGT.

⁶² CAAD, Proc. n.º 24/2012 de 21/12/2012.

⁶³ Veja-se o AcTC n.º 183/96, Proc. 438/92: “O princípio da legalidade tributária acha-se garantido no artigo 106.º, n.º 2, da Constituição, segundo o qual “os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes”. Este princípio, como é consabido, traduz-se desde logo na regra da reserva de lei para a criação e determinação dos elementos essenciais dos impostos, não podendo deixar de constar de diploma legislativo e implicando a tipicidade legal, isto é, o imposto há-de ser desenhado na lei de forma suficientemente determinada, sem margem para qualquer discricionariedade administrativa quanto àqueles elementos essenciais.”

⁶⁴ CAAD, Proc. n.º 24/2012 de 21/12/2012.

2. ANÁLISE JURISPRUDENCIAL

2.1. O RFAI E A SUA ARTICULAÇÃO COM O ARTIGO 92.º DO CIRC

O Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) consiste, essencialmente, num regime de incentivos de natureza regional, que prevê um sistema específico de incentivos fiscais ao investimento em determinados setores de atividade. Por via da promoção do investimento empresarial em determinadas regiões e da criação de emprego, pretende contribuir para a revitalização da economia nacional, permitindo às empresas deduzir à coleta apurada uma percentagem do investimento realizado.

O RFAI foi criado no âmbito do programa orçamental designado por Iniciativa para o Investimento e o Emprego, instituído pela Lei n.º 10/2009, de 10 de março, tendo sido mantido em vigor no ano de 2010 pelo artigo 116.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, no ano de 2011 pelo artigo 134.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, e no ano de 2012 pelo artigo 162.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, e foi alterado pelo Decreto-Lei n.º 82/2013, de 17 de junho e pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro.

Atualmente encontra-se previsto e regulado no Decreto-Lei nº 162/2014 de 31 de outubro⁶⁵, que veio aprovar um novo Código Fiscal do Investimento e proceder à revisão dos regimes de benefícios fiscais ao investimento produtivo, e respetiva regulamentação.

Iremos ter como referência a decisão arbitral proferida no âmbito do Processo n.º 693/2014-T, de 01/04/2015 do CAAD, onde é apreciada a legalidade da correção subjacente do ato de liquidação praticado pela AT.

No processo *sub iudice*, a Requerente declarou como dedução à coleta, correspondente ao período de 2011, os benefícios fiscais do SIFIDE II e do RFAI. No que concerne ao montante respeitante ao SIFIDE II, foi declarada a sua totalidade como dedução à coleta do período e nulo o saldo a transitar. Todavia, em relação ao RFAI,

⁶⁵ Este Decreto-Lei veio agregar o RFAI e o Regime contratual de apoio ao investimento num único regime fiscal de apoio ao investimento.

declarou apenas uma parte do montante total do benefício fiscal como dedução à coleta, e procedeu ao reporte do montante excedente.

No entanto, a AT entendeu que deveria ter sido deduzido à coleta o montante integral, pelo que procedeu a um ajustamento a favor da Requerente, aumentando a dedução à coleta do período, invocando o artigo 3.º do RFAI e a alínea b) do n.º 2 do artigo 90.º do CIRC.

Na sequência da correção efetuada, foi apresentada reclamação graciosa da liquidação feita pela AT. Tendo esta sido indeferida, foi apresentado o pedido de constituição do tribunal arbitral.

O artigo 3.º do RFAI, em vigor em 2011, estabelecia o seguinte, no que aqui interessa:

Artigo 3.º

Incentivos fiscais

1 - Aos sujeitos passivos de IRC residentes em território português ou que aí possuam estabelecimento estável, que exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola abrangida pelo n.º 1 do artigo anterior que efetuem, em 2009, investimentos considerados relevantes, são concedidos os seguintes benefícios fiscais:

a) Dedução à coleta de IRC, e até à concorrência de 25 % da mesma, das seguintes importâncias, para investimentos realizados em regiões elegíveis para apoio no âmbito dos incentivos com finalidade regional:

i) 20 % do investimento relevante, relativamente ao investimento até ao montante de (euro) 5 000 000;

ii) 10 % do investimento relevante, relativamente ao investimento de valor superior a (euro) 5 000 000;

(...)

3 - Quando a dedução referida no número anterior não possa ser efetuada integralmente por insuficiência de coleta, a importância ainda não deduzida pode sê-lo, nas mesmas condições, nas liquidações dos quatro exercícios seguintes.

Nestes termos, o montante do benefício correspondente ao RFAI tem de corresponder a um máximo de 25% da coleta de IRC. Não podendo como consequência ser deduzido o montante integral do benefício atribuído, por insuficiência de coleta, prevê o n.º 3 do artigo supra citado que o valor excedente transita para os anos subsequentes, podendo ser deduzido até aos quatro exercícios seguintes, nas mesmas condições.

Contudo, esta norma entra em colisão com o artigo 92.º do CIRC, que vem estabelecer limites à dedução dos benefícios fiscais, de forma a delimitar a taxa efetiva de imposto. Prevê o n.º 1 deste artigo que o imposto liquidado não pode ser inferior a 90% do montante que seria apurado se o sujeito passivo não usufrísse de benefícios fiscais.

Na redação introduzida pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, estabelecia o seguinte:

Artigo 92.º

Resultado da liquidação

1 - Para as entidades que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como as não residentes com estabelecimento estável em território português, o imposto liquidado nos termos do n.º 1 do artigo 90.º, líquido das deduções previstas nas alíneas a) e b) do n.º 2 do mesmo artigo, não pode ser inferior a 90 % do montante que seria apurado se o sujeito passivo não usufrísse de benefícios fiscais e dos regimes previstos no n.º 13 do artigo 43.º e no artigo 75.º.

2 - Excluem-se do disposto no número anterior os seguintes benefícios fiscais:

a) Os que revistam carácter contratual;

b) O sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial II (SIFIDE II);

c) Os benefícios fiscais às zonas francas previstos nos artigos 33.º e seguintes do Estatuto dos Benefícios Fiscais e os que operem por redução de taxa;

d) Os previstos nos artigos 19.º, 32.º, 32.º-A e 42.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Ora, a limitação que resulta do n.º 1 do artigo 92.º do CIRC é aplicável ao benefício fiscal do RFAI, já que não consta da lista de benefícios fiscais excluídos prevista no n.º 2 do mesmo artigo. Pelo contrário, o SIFIDE II consta desta lista, pelo que a limitação não lhe é aplicável.

Resulta do exposto que o montante máximo a deduzir correspondente a benefícios fiscais (não incluídos no n.º 2) não pode ser superior a 10% do imposto que seria liquidado na suposição da não existência destes.

Ora, se o RFAI permite uma dedução à coleta de até 25% desta, e o subsequente reporte do excedente, e o CIRC impõe um limite de 10%, suscita-se a questão de saber como conjugar estas duas normas, que parecem dispor em sentidos incompatíveis.

O legislador, através do artigo 134.º da Lei n.º 55-A/2010, mantém o RFAI. Todavia, no mesmo diploma, no artigo 99.º, altera o artigo 92.º do CIRC, ao impor um limite mínimo para a coleta de IRC mais elevado, e reformula a lista de benefícios fiscais excluídos de tal limitação, de onde exclui o benefício fiscal do RFAI, que aí se enquadrava anteriormente.

Atendendo a estas circunstâncias, resulta que a intenção legislativa foi a de manter em geral a aplicação do regime do RFAI, mas, no que concerne ao IRC, com a limitação prevista no n.º 1 do artigo 92.º.

Como já referido, o artigo 92.º do CIRC visa limitar o relevo a benefícios fiscais concedidos por outras normas, como resulta evidente do seu texto. Acresce que é patente a intenção do legislador em acentuar a limitação da relevância de benefícios fiscais que afetam a coleta de IRC, atenta a evolução legislativa do referido artigo⁶⁶.

As sucessivas alterações sofridas por este artigo pretendem garantir um determinado nível de receita fiscal, o que está em sintonia com a preocupação primordial de consolidação das finanças públicas que tem sido repetidamente afirmada, assumindo-se o objetivo de diminuição da despesa pública. Contudo, no Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 82/2013, anuncia-se que o Governo se compromete, a par daquela, a promover o crescimento da economia, através da criação de condições fiscais atrativas para estimular o investimento produtivo e a criação de emprego. É em consonância com este novo compromisso governamental que se amplia o benefício fiscal do RFAI em matéria de IRC.

É manifesto que o RFAI tem subjacente uma intenção legislativa de que os benefícios fiscais de apoio ao investimento sejam aproveitados pelos contribuintes. Ora, a possibilidade de reporte constitui uma importante garantia para o contribuinte, por aumentar as possibilidades de se usufruir integralmente do benefício fiscal concedido, o que se pode traduzir num fator importante ou mesmo decisivo para motivar decisões de investimento.

No cumprimento do objetivo de incentivo ao investimento, é de presumir que o legislador consagrou a solução mais acertada, como impõe o n.º 3 do artigo 9.º do CC,

⁶⁶ Na redação do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, assegurava-se apenas 60% da coleta, percentagem que passou para 75% com a Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, e para 90% com a Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, com consequentes reduções dos limites máximos dos benefícios fiscais.

pelo que a referência à possibilidade de reporte em caso de insuficiência de coleta não deverá ser interpretada com o alcance de dificultar aos contribuintes usufruírem do benefício fiscal. O objetivo da norma é precisamente o oposto, pretendendo-se aumentar as possibilidades de os contribuintes poderem usufruir efetivamente do benefício.

Sendo assim, o tribunal arbitral propugna uma interpretação teleológica das normas em causa, entendendo que deverá haver a possibilidade de reporte na generalidade das situações em que a coleta de IRC disponível para usufruir do benefício fiscal não seja suficiente para o seu aproveitamento integral, como forma de assegurar os objetivos visados legislativamente. Tal orientação não deixa de ser uma interpretação com correspondência na letra da lei, uma vez que apenas resulta do n.º 1 do artigo 92.º do CIRC uma diminuição da coleta disponível para usufruir de benefícios fiscais em IRC. Quando esta coleta disponível for insuficiente para deduzir a totalidade do benefício fiscal resultante do investimento, estar-se-á perante uma situação de “insuficiência de coleta” para efeitos do n.º 3 do artigo 3.º do RFAI.

Para atingir os objetivos de consolidação das finanças públicas basta que a dedução à coleta não exceda em cada ano 10% da coleta, pelo que não advém do artigo 92.º, n.º 1 do CIRC qualquer obstáculo ao reporte de montantes dedutíveis, desde que, em cada ano, não se exceda o limite mínimo de imposto liquidado que se pretende.

O tribunal arbitral entende que esta interpretação é a que melhor exprime a intenção do legislador, e a que melhor assegura a congruência valorativa do sistema jurídico, pois não seria coerente admitir na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º do RFAI uma dedução à coleta de IRC até 25% e, ao mesmo tempo, restringir definitivamente o benefício a 10% ou menos, por via do n.º 1 do artigo 92.º do CIRC.

A intenção do legislador com o artigo 92.º do CIRC foi a de limitar o aproveitamento de benefícios fiscais num determinado período de tributação, e não o de prejudicar o seu reporte para períodos de tributação futuros. Neste seguimento, conclui o tribunal arbitral que o benefício fiscal resultante do RFAI em matéria de IRC apenas pode ser utilizado na medida em que não ponha em causa o limite previsto no n.º 1 do artigo 92.º do CIRC, pelo que se entende não haver qualquer obstáculo legal a

que a parte que não seja utilizada no ano do investimento possa ser utilizada para dedução à coleta de IRC nos anos subsequentes, até ao limite previsto no n.º 3 do artigo 3.º do RFAI.

Caso o direito ao reporte do benefício do RFAI não fosse possível, o legislador estaria a esvaziar o RFAI de grande parte do seu interesse económico e fiscal. Em contrapartida, se fosse permitida a dedução à coleta dos 25% previstos do artigo 3.º do RFAI, esta solução traduzir-se-ia numa insanável incongruência com o disposto no artigo 92.º do CIRC (que limita a dedução a 10%)⁶⁷.

Confirma este sentido a recente alteração do artigo 92.º do CIRC. Atualmente, o RFAI encontra-se incluído no n.º 2 deste artigo, pelo que o legislador procedeu explicitamente à exclusão deste benefício do âmbito do n.º 1⁶⁸.

⁶⁷ DOMINGOS, RODRIGO REBECA, “O Regime Fiscal de Apoio ao Investimento”, *Fiscalidade, Revisores e Auditores*, Revista n.º 56, p. 49.

⁶⁸ Na redação dada pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro.

2.2. O ARTIGO 43.º DO CIRC

O atual artigo 43.º do CIRC prevê a dedutibilidade de alguns gastos que, não sendo fiscalmente aceites à luz do artigo 23.º do CIRC, por não serem diretamente necessários à obtenção dos proveitos ou à manutenção da fonte produtora, são-no com fundamento no seu carácter de “utilidade social”.

Com a epígrafe “realizações de utilidade social”, o referido artigo não tem em vista a finalidade principal ou essencial de uma norma tributária, isto é, a obtenção de receita, mas visa antes objetivos económicos e, sobretudo, sociais, reconduzindo-se, nesta perspetiva a um verdadeiro benefício fiscal concedido à empresa como incentivo à prossecução e manutenção de finalidades sociais, como são a proteção na doença e acidentes pessoais dos trabalhadores e seus familiares⁶⁹.

Tratam-se de gastos suportados pelas empresas em benefício do pessoal da empresa ou dos reformados e respetivos familiares, desde que tenham um carácter geral e não revistam a natureza de rendimentos do trabalho dependente (vd. n.º 3.º do artigo 2.º CIRS) ou, revestindo-o, sejam de difícil ou complexa individualização.

Neste estudo, iremos analisar a decisão arbitral proferida no âmbito Processo n.º 4/2012-T, de 25/05/2012 do CAAD, quanto à interpretação e aplicação dos pressupostos do n.º 1 e n.º 2 do artigo 40.º⁷⁰ do CIRC.

No caso *sub iudice*, a Requerente acresceu ao lucro tributável referente ao exercício de 2008 custos respeitantes a realizações de utilidade social não dedutíveis. Todavia, posteriormente, foram apresentadas reclamações gratuitas contra a referida autoliquidação de IRC e derrama, por considerar que certos custos suportados com realizações de utilidade social são fiscalmente dedutíveis.

São três as questões suscitadas relativamente à aplicação do artigo 40.º do CIRC:

- saber se a admissibilidade de 15% a que se refere o n.º 2 do artigo 40.º se refere apenas às remunerações, salários ou ordenados sujeitos a contribuições para a Segurança Social, com a consequente exclusão de outras despesas com pessoal não

⁶⁹ CAAD, Proc. P4 2012T de 2012/05/25

⁷⁰ Atual artigo 43.º do CIRC. Iremos referir-nos ao longo desta análise ao artigo 40.º do CIRC por ser o artigo aplicável à questão em apreço, na redação em vigor previamente à produção de efeitos do DL n.º 159/2009, de 13/07.

sujeitas a descontos para o Regime da Segurança Social, ou se, pelo contrário, estas últimas se devem considerar incluídas no âmbito daquele;

- saber se constituem gastos fiscalmente dedutíveis os suportados com contratos de seguros de doença e de acidentes pessoais a favor de familiares de trabalhadores da empresa ou só apenas a favor destes últimos.

O artigo 40.º do CIRC estabelecia o seguinte, no que aqui interessa:

Artigo 40.º

Realizações de utilidade social

...

2 — São igualmente considerados gastos do período de tributação, até ao limite de 15% das despesas com o pessoal escrituradas a título de remunerações, ordenados ou salários respeitantes ao período de tributação, os suportados com contratos de seguros de doença e de acidentes pessoais, bem como com contratos de seguros de vida, contribuições para fundos de pensões e equiparáveis ou para quaisquer regimes complementares de segurança social, que garantam, exclusivamente, o benefício de reforma, pré-reforma, complemento de reforma, benefícios de saúde pós-emprego, invalidez ou sobrevivência a favor dos trabalhadores da empresa.

3 — O limite estabelecido no número anterior é elevado para 25%, se os trabalhadores não tiverem direito a pensões da segurança social.

...

Em relação à primeira questão suscitada, a AT entende que a admissibilidade prevista no n.º 2 do artigo em apreço se refere meramente às despesas com o pessoal sujeitas a contribuições para a Segurança Social.

Ora, esta interpretação é considerada abusivamente restritiva, sem qualquer apoio na letra da lei, nem sequer no seu espírito (cfr. n.º 3 do mesmo artigo). Deste modo, propugna-se a orientação de que devem aqui ser consideradas as despesas incluídas na contabilidade da empresa, independentemente do seu tratamento em sede de Segurança Social ou de qualquer outro tributo⁷¹.

⁷¹ No mesmo sentido, vejam-se os Ac. TCA Sul de 25/9/2012, Proc. 5073/11 e Ac. TCA Sul de 19/03/2015, Proc. 08248/14. De igual forma, seguindo um entendimento em conformidade, FERNANDES, NUNO PINTO, *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, Anotado e Comentado*, Rei dos Livros, 5ª edição, 1996, p. 326; e BORGES, ANTÓNIO, FERRÃO, MARTINS, *A Contabilidade e a Prestação de Contas - Uma Abordagem Integrada dos Aspectos Contabilísticos, Fiscais e de Direito das Sociedades*, Rei dos Livros, 8ª Ed., 2000, pp. 282 e ss.

A análise da segunda questão consiste o cerne da nossa análise e exige um maior esforço de hermenêutica jurídica e maior ponderação face aos interesses em causa, sendo sobre esta que nos vamos debruçar.

No entendimento da AT, as despesas com o pessoal referidas no n.º 2 do artigo 40.º do CIRC são as que implicam descontos obrigatórios para o regime da Segurança Social ou regimes substitutivos, considerando que estão excluídos deste âmbito os custos com seguros de doença e de acidentes pessoais em que sejam abrangidos os familiares dos trabalhadores.

No entendimento do tribunal arbitral, o n.º 2 do referido artigo deve dividir-se em duas partes ou dois segmentos distintos: uma primeira parte relativa a seguros de doença e acidentes pessoais, e uma segunda parte relativa a seguros de vida, contribuições para fundos de pensões e equiparáveis ou quaisquer regimes complementares de segurança social.

Na primeira parte, a inclusão dos familiares não está expressamente prevista, mas também não é excluída, o acontece na segunda parte, ao ser usado o advérbio “exclusivamente”. Deste modo, considerando o elemento literal, só nesta última parte existe ou subsiste a limitação desses benefícios aos trabalhadores.

Para além de apoiar a sua tese na letra da lei, o tribunal arbitral atenta o elemento teleológico, considerando que esta é a interpretação mais consentânea com o espírito e fins da norma, e com ideais de justiça.

Efetivamente, considerando a epígrafe do artigo 42.º, “*realizações de utilidade social*”, não há como contrariar que com esta norma o legislador visou objetivos sociais, como, no caso concreto, a proteção na doença e acidentes pessoais. Ora, considerando esta finalidade, isto é, a de consagrar preocupações de natureza extrafiscal, designadamente de melhoria da segurança social, entendemos que também os familiares dos trabalhadores devem por esta ser abrangidos. Em consonância com este entendimento parece ir o n.º 3 da norma em análise, onde o legislador prevê a hipótese de haver trabalhadores sem direito a pensões da segurança social, situação em que eleva para 25% o limite estabelecido no n.º 2, do mesmo preceito.

Importa salientar a existência de voto vencido relativamente a esta decisão.

O árbitro MARCOLINO PISÃO PEDREIRO discorda da decisão proferida relativamente à 2.ª questão, por entender que o n.º 2 do artigo 40.º constitui uma norma não autónoma relativamente ao n.º 4 do mesmo artigo. Por conseguinte, considera que ambos se aplicam ao caso *sub iudice*, uma vez que este dispõe que os n.ºs 2 e 3 aplicam-se desde que se verifiquem, cumulativamente, as condições que em seguida elenca.

Na decisão que se proferiu apenas foi considerado o elemento literal do n.º 2 do artigo 40.º, sem se atender ao n.º 4 do mesmo artigo, que se refere apenas a trabalhadores, omitindo qualquer referência a familiares destes. Contudo, é ainda defendido que mesmo considerando apenas o elemento literal do n.º 2, este não inclui no seu âmbito os familiares.

Do exposto resulta que o voto vencido vai no sentido de aplicar o n.º 2 apenas quando os custos aí previstos tenham como beneficiários os trabalhadores, estando assim os seus familiares excluídos.

É propugnado que não é de admitir no caso concreto a interpretação extensiva, de forma a incluir os familiares dos trabalhadores no seu âmbito, por considerar que os vários elementos interpretativos não vão nesse sentido, e que esse não é tão pouco o espírito da lei.

Também no sentido oposto à decisão arbitral analisada, refira-se o Acórdão do TCA Sul de 30/06/2009, Processo n.º 2937/09.

Este acórdão manteve a decisão de indeferimento do pedido de reconhecimento do carácter de realização de utilidade social, para os efeitos do disposto no artigo 40.º do CIRC, dos custos incorridos com o pagamento dos prémios da apólice de seguro de saúde de grupo, de que são beneficiários os trabalhadores, no ativo e os já reformados, bem como os respetivos familiares.

É seguido o entendimento de que, uma vez que o n.º 2 do referido artigo expressamente prevê os seguros de saúde efetuados pela entidade patronal, os mesmos só podem ser considerados realização de utilidade social se e na medida em que respeitarem as condições aí estipuladas, ou seja, serem efetuados a favor dos seus trabalhadores. Considera-se que no caso em apreço não é possível o reconhecimento

deste benefício fiscal pela AT, uma vez que este só seria possível quando a situação em causa não esteja expressamente contemplada quer naquele n.º 1, quer no n.º 2. Na sequência deste raciocínio, estando o seguro de saúde expressamente previsto no n.º 2 do artigo 40.º do Código do IRC e não prevendo a sua extensão aos familiares ou reformados, a dedução deste benefício não será aceite na parte a estes referente.

No seguimento do exposto, a sentença proferida vai no sentido de apenas aceitar como fiscalmente dedutíveis os gastos com seguros de saúde exclusivamente em benefício dos trabalhadores da empresa, pelo que não podem ser dedutíveis os custos incorridos com o seguro de saúde relativos a outros beneficiários.

Como tal, o Acórdão em apreço considera que os gastos suportados com o seguro de saúde de que são beneficiários os reformados e os respetivos familiares, bem como os familiares dos trabalhadores no ativo, não podem ser considerados como custos fiscalmente dedutíveis.

Em ambas as situações analisadas, defendemos a inclusão no âmbito do n.º 2 do artigo 43.º do CIRC dos gastos incorridos com seguros de saúde de que beneficiem não só os trabalhadores da empresa (no ativo e reformados), como também os seus familiares, uma vez que essa parece ter sido a intenção do legislador. Confirma este entendimento, a recente alteração a que o legislador procedeu.

O atual artigo 43.º do CIRC foi modificado pela Lei n.º 2/2014, de 16/01, que na alínea b) do n.º 2 passou a prever expressamente como gastos do período de tributação fiscalmente dedutíveis os suportados com contratos de seguro de doença ou saúde em benefício já não só dos trabalhadores, como também reformados ou respetivos familiares.

CONCLUSÃO

Através das normas tributárias pretende-se promover a justa repartição da riqueza e do rendimento entre os cidadãos, ao mesmo tempo que se prossegue a diminuição progressiva das desigualdades sociais. De facto, o imposto pode influenciar de várias formas a eficiência económica, nomeadamente no que respeita a oferta e procura de trabalho, a poupança e a afetação de recursos em geral. Desta forma, os impostos devem minimizar a interferência nas decisões dos agentes económicos e devem promover a eficiência corrigindo externalidades negativas⁷².

Temos assim que os benefícios fiscais constituem uma opção de política tributária, com carácter permanente ou temporário, destinada a conferir um incentivo económico, de que a sociedade poderá retirar vantagens de natureza social e económica em contraponto do imposto que deixa de ser cobrado.⁷³

Apresentam um elevado custo sistemático, na medida em que beneficiam alguns contribuintes mas aumentam a oneração dos restantes⁷⁴. Dada a sua natureza excepcional, justificada por razões extrafiscais, os benefícios fiscais podem ser considerados derogatórios dos princípios da igualdade e do princípio da capacidade contributiva, porque contrariam uma aplicação igualitária da carga fiscal em relação a todos os sujeitos passivos do imposto. Todavia, como demonstrado, também sobre estes recai o princípio da igualdade.

Como instrumento de política fiscal, os benefícios fiscais constituem uma manifestação das orientações políticas prosseguidas pelo Estado, uma vez que impedem ou afastam no tempo o nascimento da obrigação material de pagamento do imposto, sendo concedidos e limitados consoante os objetivos prosseguidos.

No cumprimento do objetivo propugnado pelo legislador, a lei fiscal deve ser interpretada de um modo por vezes mais complacente, em respeito ao elemento teleológico, de forma a concretizar e impor a intenção do legislador.

Assumindo-se que o legislador previu a concessão do benefício fiscal por considerá-lo uma necessidade premente para a política social e económica, as normas

⁷² PEREIRA, MANUEL HENRIQUE, ob. cit., p. 66.

⁷³ PAIVA, CARLOS, JANUÁRIO, MÁRIO, ob. cit., p. 68.

⁷⁴ SANCHES, J.L. SALDANHA, *Justiça Fiscal*, Portugal: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010, p. 48.

relativas a estes não devem ser interpretadas no sentido de limitar o benefício destes pelo contribuinte, mas deve ser procurada a intenção do legislador subjacente à previsão e concessão do referido benefício, e interpretá-lo no sentido que melhor a manifeste.

Do exposto, entendemos que a interpretação teleológica é a que melhor espelha a intenção do legislador, impondo-se que se parta da letra da lei na busca da solução que melhor a exprima.

BIBLIOGRAFIA

AMORIM, JOSÉ CAMPOS, *“Benefícios fiscais em matéria de protecção social”*, I Congresso Internacional de Ciências Jurídico-Empresariais.

ANDRADE, MANUEL DE, *Ensaio Sobre a Teoria da Interpretação das Leis*, Editora Arménio Amado, 3ª Edição, 1978

BORGES, ANTÓNIO, **FERRÃO**, MARTINS, *A Contabilidade e a Prestação de Contas - Uma Abordagem Integrada dos Aspectos Contabilísticos, Fiscais e de Direito das Sociedades*, Rei dos Livros, 8ª Edição, 2000

CARLOS, AMÉRICO FERNANDO BRÁS, *Impostos – Teoria Geral*, Almedina, 3ª Edição Actualizada, 2010

DOMINGOS, RODRIGO REBECA, *“O Regime Fiscal de Apoio ao Investimento”*, *Fiscalidade*, Revisores e Auditores, Revista n.º 56

FARIA, MARIA TERESA BARBOT VEIGA, *Estatuto dos Benefícios Fiscais - Notas Explicativas*, Lisboa, Rei dos Livros, 1998

FERNANDES, NUNO PINTO, *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, Anotado e Comentado*, Rei dos Livros, 5ª.edição, 1996

GARCIA, ADELAIDE, **CARVALHO**, ANA SOFIA, **MONTEIRO**, BRUNO FERRAZ, **ROLA**, SÉRGIO MOUTINHO, *Códigos Anotados e Comentados - Estatuto dos Benefícios Fiscais*, Lexit, Editora Ginocar Produções, 2014

GOMES, NUNO SÁ, *“Teoria Geral dos Benefícios Fiscais”*, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 165*, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1991

GONÇALVES, LUÍS, *“A aplicação da lei no tempo”*, *Instituições de Direito*, Vol. I, Almedina, 1998

MACHADO, J. BAPTISTA, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, 1ª Edição, 15ª Reimpressão, 2006

MARTÍNEZ, PEDRO SOARES, *Direito Fiscal*, Coimbra, 1993

PAIVA, CARLOS, JANUÁRIO, MÁRIO, *Os Benefícios Fiscais nos Impostos sobre o Património*, Almedina, 1ª Edição, 2014

PEREIRA, MANUEL HENRIQUE DE FREITAS, *Fiscalidade*, Almedina, 5ª Edição, 2014

RODRIGUES, BENJAMIM SILVA, “*Proporcionalidade e Progressividade no IRS*”, in *Estudos em Homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2003

ROMÃO, FILIPE, CALDAS, ANTÓNIO CASTRO, GONÇALVES, SUSANA ESTÊVÃO, “*Benefícios Fiscais Temporários: Os Efeitos da sua Alteração ou Revogação Antecipada*”, *Actualidade Jurídica Uría Menéndez* / 35-2013

SANCHES, J.L. SALDANHA, *Justiça Fiscal*, Portugal: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010

SANCHES, J.L. SALDANHA, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 3ª Edição, 2007

SILVA, AMÂNDIO FERNANDES, *O Direito à Informação Vinculativa*, *Jornal de Negócios*, 22/03/2010

SOARES, CECÍLIA DA CONCEIÇÃO DE OLIVEIRA, “*A Constituição da Obrigação Tributária em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares*”, *Dissertação (Mestrado em Direito Tributário e Fiscal)*, Universidade do Minho (Escola de Direito), 2014.

SOUSA, DOMINGOS PEREIRA DE, *Direito Fiscal e Processo Tributário*, Coimbra Editora, 1ª Edição, 2013

VASQUES, SÉRGIO, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 1ª Edição, 2ª Reimpressão, 2013

XAVIER, ALBERTO, *Manual de Direito Fiscal*, Manuais da FDL, Lisboa, 1974