



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

As regras de Interpretação das normas relativas a Benefícios Fiscais

Mariana Filipa Soeiro Afonso

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2025



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

As regras de Interpretação das normas relativas a Benefícios Fiscais

Mariana Filipa Soeiro Afonso

Orientador: Doutor Rui Duarte Morais

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2025

Aos meus Pais.

“O pensamento, para ser livre, tem de ser destemido.”

- António Sérgio

Agradecimentos

A todos aqueles que, direta ou indiretamente, contribuíram para a elaboração desta dissertação e que ajudaram a trilhar o meu percurso académico na Universidade Católica Portuguesa – Porto, o meu sincero agradecimento.

Em particular, ao Professor Doutor Rui Duarte Morais, orientador desta dissertação, pela total disponibilidade manifestada, bem como pelas reflexões e comentários pertinentes para a estruturação e desenvolvimento desta dissertação.

Aos meus pais, pelo apoio incondicional, pela orientação e por todas as oportunidades que me proporcionaram, permitindo-me alcançar mais uma etapa.

À minha irmã, pela motivação que me deu ao longo deste meu percurso.

Ao André, pelo carinho e apoio constante dado ao longo desta etapa.

À Rita, à Sofia E., à Sofia M., ao Luís e a todos os meus amigos, pela amizade sincera e pelos momentos de muita alegria proporcionados ao longo do meu percurso.

Resumo

O nosso sistema fiscal não abrange, apenas, a regulação dos tributos, assim como não visa somente a satisfação das necessidades financeiras do Estado, num plano estrito de coercividade. Na verdade, inclui uma panóplia considerável de benefícios fiscais que assentam em interesses constitucionalmente protegidos e relevantes para o crescimento económico e social.

Neste sentido, a evolução destes dois fatores é essencial para a prosperidade, desenvolvimento e aumento da competitividade de um Estado, ao nível do mercado global, pelo que os benefícios fiscais se caracterizam por serem importantes ferramentas políticas que permitem apoiar a estabilidade e desenvolvimento do fator social e económico de uma comunidade.

Por isso, torna-se imperativo clarificar de que forma é que as normas onde constam estes benefícios devem ser interpretadas com o objetivo último de assegurar, no seu esplendor, estes interesses relevantes.

O presente estudo diz respeito à interpretação das normas relativas a benefícios fiscais, analisando-se a complexidade do seu regime, bem como as suas especificidades, abordando questões práticas e posições contraditórias.

Palavras-Chave: Interpretação, elemento sistemático, Benefícios Fiscais, Estatuto dos Benefícios Fiscais, RFAI

Abstract

Our tax system does not only include the regulation of taxes, nor does it solely aim to satisfy the financial needs of the State in a strict coercive sense. In fact, it includes a considerable array of tax benefits that are based on constitutionally protected interests relevant to economic and social growth.

In this sense, the evolution of these two factors is essential for the prosperity, development, and increased competitiveness of a State at the global market level, which is why tax benefits are characterized as important political tools that support the stability and development of the social and economic factors of a community.

Therefore, it becomes imperative to clarify how the norms containing these benefits should be interpreted with the ultimate goal of ensuring, in their splendor, these relevant interests.

This study concerns the interpretation of the norms related to tax benefits, analyzing the complexity of their regime, as well as their specificities, addressing practical issues and contradictory positions.

Keywords: *Interpretation, systematic element, Tax Benefits, Tax Benefits Statute, RFAI.*

Índice

Lista de Siglas e Abreviaturas	10
Introdução	11
Capítulo I – Interpretação da lei	14
I. Evolução da interpretação.....	14
II. Elementos de Interpretação	16
III. Métodos de Interpretação	18
Capítulo II – Benefícios Fiscais	21
I. Conceito dos Benefícios Fiscais	21
II. Princípios dos Benefícios Fiscais.....	25
III. As Regras de interpretação das normas relativas a Benefícios Fiscais	28
Capítulo III – Análise jurisprudencial	30
I. Regime Fiscal de Apoio ao Investimento	30
1. O requisito da “Criação e Manutenção de Postos de Trabalho”	31
2. Atividade de “Transformação de produtos agrícolas em produtos agrícolas”	38
3. Enquadramento de “Instalações Fabris”	39
Conclusão	41
Bibliografia.....	43

Lista de Siglas e Abreviaturas

AT	Administração Tributária
CAAD	Centro de Arbitragem Administrativa
CC	Código Civil
Cfr.	Conferir
CFI	Código Fiscal do Investimento
CRP	Constituição da República Portuguesa
DL	Decreto Lei
DUE	Direito da União Europeia
EBF	Estatuto dos Benefícios Fiscais
EM	Estado Membro
IMI	Imposto Municipal sobre Imóveis
IMT	Imposto Municipal sobre as Transações Onerosas de Imóveis
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
LGT	Lei Geral Tributária
n.º	Número
OAR	Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional
p.	Página
PIV	Pedido de Informação Vinculativa
PME	Pequenas e Médias Empresas
pp.	Páginas
RFAI	Regime Fiscal de Apoio ao Investimento
RGIC	Regulamento Geral de Isenção por Categoria
STA	Supremo Tribunal Administrativo
TFUE	Tratado do Funcionamento da União Europeia
TJUE	Tribunal Judicial da União Europeia
EU	União Europeia

Introdução

O Direito é um sistema lógico de proteção de interesses e de concretização de princípios, em simultâneo, pelo que a interpretação das normas que o compõem tem de respeitar uma determinada orientação jurídica. A atividade interpretativa é um método complexo através do qual se pretende atribuir à lei um significado, isto é, retirar do enunciado linguístico um determinado sentido, a fim de se compreender o alcance que foi atribuído à norma em apreço. MANUEL DE ANDRADE acredita que “entender a lei é (...) indagar com profundidade o pensamento legislativo, descer da superfície verbal ao conceito íntimo que o texto encerra¹ e desenvolvê-los em todas as direções possíveis”².

É certo que, por vezes, são vários os sentidos que resultam do preceito legal, pelo que, “sendo a lei um instrumento de conformação e ordenação da vida social, dirigida a uma generalidade de pessoas e a uma série indefinida de casos”³ deve, portanto, extrair-se um sentido que seja adequado para todos os seus destinatários. Deste modo, mesmo quando o intérprete conclui que o sentido a extrair do texto da lei corresponde ao significado natural das palavras escolhidas pelo legislador, nem assim é dispensada a interpretação, pois esta conclusão resulta já de uma atividade interpretativa, ou seja, é ela própria um resultado de interpretação.

Assim, é indispensável fixar regras e métodos de interpretação, para que a discricionariedade do aplicador não prevaleça, garantindo-se, desde logo, a segurança e certeza jurídica.

O ramo do Direito que se ocupa da interpretação das leis designa-se de hermenêutica jurídica. Embora seja uma matéria intrínseca à própria existência do Direito e, por isso, já muito teorizada, continua, hodiernamente, a manifestar elevada relevância e a ser alvo de grandes querelas doutrinárias e judiciais, nomeadamente, no âmbito do tema de estudo desta dissertação, os benefícios fiscais. Ora, sendo certo que os benefícios fiscais assumem uma elevada presença e importância no ordenamento jurídico português e na

¹ Sublinhado nosso.

² ANDRADE, Manuel Domingues de (1962) – *Ensaio sobre a Teoria da Interpretação das Leis, Interpretação e aplicação das leis*, 2.^a ed., col. “Coleção Cultura Jurídica”, Coimbra: Arménio Amado, p.127.

³ MACHADO, João Baptista (2018) – *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, 1.^a ed., 25.^a Reimpressão, s.l., Almedina, p.176.

economia nacional, é imprescindível que sejam compreendidos e aplicados de forma a garantir o fim extrafiscal que prosseguem.

Portanto, entende-se que toda a norma de direito tem de ser interpretada, sendo certo porém, que, em rigor, não o pode ser isoladamente, recorrendo-se ao próprio sistema jurídico que a integra, colocando a tónica no próprio valor e importância do elemento sistemático. É neste sentido que, por vezes, é questionada a posição do intérprete por, alegadamente, recorrer a uma “excessiva sistematização na interpretação”, quando haja um confronto frontal entre normas. Ou seja, o recurso ao elemento sistemático pode ser de tal maneira desproporcional que põe em causa a verdadeira finalidade da norma. Este exagero traduz-se, por exemplo, na desvalorização de determinados interesses relevantes que devem ser assegurados pela norma interpretada. Tal deve-se, por exemplo, ao recurso de outras normas do sistema jurídico, cujos interesses que justificaram a sua criação são distintos dos que motivaram a criação da norma interpretada.

Serão, por isso, analisadas posições, tanto da Autoridade Tributária como dos órgãos judiciais, aquando da aplicação e interpretação das normas dos benefícios fiscais, as quais, *per si*, já apresentam especificidades inerentes ao seu regime e que, muitas vezes, refletem determinadas normas de Direito da União Europeia que estão na base da sua génese.

A interpretação das normas legais pode assumir um sentido estrito bem como uma orientação mais ampla. O primeiro sentido conduz à determinação do significado real da lei e ao desenvolvimento do seu conteúdo nas várias direções possíveis. O segundo abrange também a integração analógica das leis, ou seja, a integração de lacunas a qual, nos termos dos artigos 11.º, n.º 4 da LGT e 10.º do EBF, está vedada⁴ aquando da interpretação de uma norma excecional, que será o caso das que preveem benefícios fiscais. Assim, nesta dissertação só será abordada a interpretação em sentido estrito.

Após uma primeira apresentação dos elementos interpretativos, segue-se um breve enquadramento do conceito de benefício fiscal, assim como as regras interpretativas e as suas especificidades.

⁴ “Uma norma excecional contraria uma norma geral para atender às necessidades e particularidades de situações específicas ou extraordinárias pelo que não fará sentido alargar o âmbito de aplicação dessa norma fora dessas situações, como padrão de referência para o preenchimento de lacunas em normas de alcance mais geral, já que a regra excecional não possui elasticidade suficiente para reger novas situações”, disponível em <https://diariodarepublica.pt/dr/lexionario/termo/norma-excecional> e consultado em 14 de dezembro de 2024.

Por fim, através da análise de decisões proferidas no âmbito de processos de arbitragem tributária e processos judiciais, pretende-se demonstrar a lógica interpretativa adotada pela Autoridade Tributária Portuguesa e pelas Autoridades Judiciais, com o objetivo de esclarecer o tema desta dissertação.

Capítulo I – Interpretação da lei

I. Evolução da interpretação

O objetivo da interpretação das leis é determinar a *vis ac potestas legis*⁵. Sendo a lei uma disposição que traduz a vontade do Estado, à luz da Constituição, tem de ser interpretada com base nos princípios que norteiam um Estado de Direito. Logo, a interpretação reveste uma função primordial na descoberta do conteúdo real da norma jurídica, reconstruindo o pensamento do legislador.

Desde o início do estudo da interpretação das leis, começaram a surgir várias correntes interpretativas que, em muito, se contrapunham.

Por um lado, a teoria objetivista que foca na *mens legis*, ou seja, na vontade da própria lei. Preserva a segurança e certeza jurídica, no entanto, ironicamente, é dotada de grande imprecisão devido à variabilidade do uso das palavras. A favor deste entendimento, é defendido que a lei se deve libertar do legislador e passar a valer com um significado objetivo conforme o contexto económico, social e cultural no momento da interpretação.

Por outro lado, surge a teoria subjetivista que atribui verdadeiro significado à intenção do legislador, *mens legislatoris*, sendo fortemente criticada, desde logo, pelo facto de, na elaboração da norma, estar subjacente a vontade de vários intervenientes. Por conseguinte, entende-se que a investigação relativa à vontade do legislador exige um elevado conhecimento e esforço que não está ao alcance de todos, pelo que a competência para interpretar não coincide com a competência para legislar.

Por outras palavras, aquela corrente prima pela atualidade, assegurando a adaptação da lei às exigências de justiça e às necessidades práticas, defendendo a liberdade de apreciação e iniciativa do intérprete, autonomizando, assim, o texto da vontade legislativa que esteve na sua origem. Desta forma, a lei separa-se do legislador⁶. O subjetivismo entende que a interpretação se deve dirigir à descoberta do sentido da vontade histórica do legislador, aquando da criação da norma. Esta dicotomia assume extrema relevância nos casos em que a intenção do legislador não coincida com o significado objetivo da lei.

⁵ Considera o significado que melhor responde ao seu fim, deduzindo-o através das palavras, presumindo-se, sempre, que o legislador as usou em plena reflexão.

⁶ HECK, Philipp (1947) – *Interpretação da lei e Jurisprudência dos Interesses*, Coimbra: Arménio Amado, p.57.

Igualmente, ainda, do ponto de vista do dinamismo da lei, fala-se do historicismo e do atualismo⁷. Estas duas correntes opostas relacionam-se diretamente com as duas *supra-referidas*, interligando-se estas com aquelas. Deste modo, o subjetivismo histórico assenta na vontade histórica do legislador, em oposição com o subjetivismo atualista (ou corrente histórico-evolutiva⁸) que se prende com a projeção da vontade do legislador aquando da criação da norma no contexto social atual. Segundo a doutrina maioritária, esta corrente é a comumente aplicada na tarefa interpretativa. Já o objetivismo histórico aponta para imutabilidade do texto normativo, em oposição à flexibilidade que se atribui à disposição normativa fruto da evolução do contexto social e do ordenamento jurídico, defendido pelo objetivismo atualista.

Posto isto, tendo por base as correntes explanadas, conclui-se que “à vantagem da maleabilidade do Direito contrapõe-se, pois, a desvantagem da certeza e segurança do Direito”⁹. Assim, o recurso à interpretação tem de se fazer acompanhar pelo cumprimento de princípios fundamentais do Direito.

Neste sentido, é de destacar a Jurisprudência dos Interesses que, na primeira metade do século XX, se insurgiu em relação à hierarquização lógico-formal adotada naquela altura. Segundo esta corrente doutrinal, entende-se que deve haver uma ponderação dos interesses em conflito, o que impossibilita o intérprete de aplicar o direito conforme a sua vontade. Assenta em interesses ponderados pelo legislador que só podem ser alcançados através do estudo dos elementos históricos e sociológicos. É a partir desta doutrina que a finalidade da norma começa a prevalecer face à sistematização da lei enquanto parte integrante de um sistema jurídico. Assim, HECK aponta para o afastamento do texto como base para a interpretação, defendendo uma interpretação histórico-teleológica. Assim sendo, os interesses são a causa para a criação do preceito legal, bem como a finalidade que pretendem prosseguir. Desdobram-se em duas vertentes, uma vez que se defende que as normas são produtos de interesses e, simultaneamente, são estes que elas visam salvaguardar. Segundo o mesmo autor, deve-se recorrer a uma “interpretação

⁷ “O princípio da atualidade não tem um largo campo de aplicação prática, uma vez que, são raros os casos em que haja uma incontestável mudança no verdadeiro sentido objetivo da lei, permanecendo o texto inalterado” – Cfr. ANDRADE, Manuel Domingues (1963) – *Ensaio sobre a Teoria da Interpretação das Leis, Interpretação e aplicação das leis*, 2.^a ed., col. “Coleção Cultura Jurídica”, Coimbra: Arménio Amado, p.90.

⁸ “Prevê um conteúdo mais amplo, mais rico, mais plástico, capaz de guardar a sua identidade substancial, contentar múltiplas exigências da prática e da atualidade económico social”, Cfr. *Ibidem*, p.90.

⁹ Cfr. *Ibidem*, p.95.

histórica dos interesses”, mas não, exclusivamente, subjetivista. Posto isto, deve-se procurar a causa histórica e social que motivou o legislador à produção da norma. Em suma, a interpretação histórico-teleológica, aqui descrita, prioriza descobrir a “vontade historicamente real do legislador”, bem como a vontade da lei. Para HECK, a vontade do legislador é substituída pela vontade dos interesses que estiveram na génese da norma e os quais a norma pretende prosseguir. Em oposição a esta corrente, defende-se que a vontade destes interesses é inalcançável, o que constitui um entrave prático à aplicação desta doutrina. Para KARL LARENZ¹⁰, esta corrente apresenta falhas, na medida em que a determinação dos interesses não se baseia em critérios específicos e definidos, o que constitui falta de clareza, que se reflete na sua aplicação.

Esta corrente serve, como verificado, para enfatizar a importância dos interesses na formulação e aplicação das leis, na medida em que pode ser retratada uma harmonia entre eles, ou, no caso de normas excepcionais, um confronto entre posições contrárias.

II. Elementos de Interpretação

Partindo, agora, para o processo de interpretação, este pretende reconstruir o pensamento legislativo através da letra de lei que será sempre o ponto de partida de qualquer interpretação, tal como dispõe o artigo 9.º, n.º 2 do CC. Isto é, a interpretação não deve ter como base apenas fragmentos do complexo das palavras da norma, mas, antes, a sua totalidade, resultando, assim, numa compreensão harmonizada de todo o complexo de palavras. Ora, é certo que as palavras ou expressões usadas pelo legislador na criação da disposição normativa podem ser pouco precisas, ambíguas ou até mesmo incorretas, pelo que o elemento gramatical nunca poderia ser o único recurso interpretativo, tal como está previsto no n.º 1 do artigo 9.º do CC.

Efetivamente, a letra da lei apresenta duas funções primordiais, funcionando como limite e como ponto de partida para a interpretação. Adicionalmente, assume uma terceira função, na medida em que sustenta a interpretação, de entre as possíveis, que melhor se condigna com o significado natural e correto das expressões linguísticas. Neste sentido, o elemento gramatical revela um papel de extrema importância, do ponto de vista

¹⁰ SOUSA, Ileide Sampaio (2010) – *Jurisprudência dos Interesses e jurisprudência dos valores: características, diferenças, críticas e contributos à teoria dos direitos fundamentais*, v.11, 2.ª ed., col. “Direito e Democracia”, s.l., Canoas, p.192.

objetivista, assumindo-se como base para a interpretação. Assim, contempla uma função negativa, no sentido em que tem de existir correspondência mínima¹¹ com a letra da lei. Porém, não se pode restringir, exclusivamente, a ela, sob pena de se chegar a uma conclusão errónea e desconforme ao pensamento legislativo.

Por sua vez, o n.º 3 do mesmo artigo estabelece como pressuposto que o legislador consagrou a solução mais acertada e conseguiu, de forma clara, exprimir o seu pensamento.

O artigo 9.º do CC, tal como BATISTA MACHADO o classifica, é uma “norma sobre normas” que vale para todo o direito, qualquer que seja o ramo em causa¹². Este artigo não assume uma posição perante a discussão objetivista e subjetivista, pois o legislador escolheu não se comprometer através da utilização da expressão “pensamento legislativo”. Assim, afastou certos extremismos quando estipula um mínimo de correspondência com a lei e não refere, expressamente, “vontade legislativa” e, em simultâneo, exclui que a interpretação se cinja, única e exclusivamente, à letra da lei. Por isso, há que concluir que pretendeu estabelecer uma harmonia entre as duas correntes.

Segundo SAVIGNY¹³, a interpretação lógica é constituída por vários elementos que permitem que a norma seja corretamente enquadrada no sistema jurídico a que pertence. Para isso, este método de interpretação assenta nos elementos racional, sistemático e histórico. O primeiro elemento refere-se à *ratio legis*, ou seja, ao “fundamento racional objetivo da norma”¹⁴, por outras palavras, ao fim que a norma quer atingir. Este fim, normalmente, deve ser contextualizado na conjuntura político-económica-social em que a norma foi elaborada, isto é, a *occasio legis*, para que haja uma maior certeza na determinação e na ponderação dos diversos interesses que a norma regula.

MANUEL DE ANDRADE defende que a *ratio legis* pode ser diferente consoante as condições específicas de aplicação da norma, visto que a disposição normativa pode ganhar novos sentido e finalidade com a passagem do tempo. Aqui, já está refletido o atualismo que é adotado pelo legislador e que se demonstra essencial, na medida em que

¹¹ Cfr. n.º 2 do artigo 9.º do CC.

¹² MACHADO, João Baptista (2018) – *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, 1.ª ed., 25ª Reimpressão, s.l., Almedina, p.173.

¹³ Friedrich Karl von Savigny foi um jurista alemão que realizou vários estudos no âmbito da interpretação das normas, nomeadamente, o desenvolvimento do célebre “método histórico”.

¹⁴ ANDRADE, Manuel Domingues (1963) – *Ensaio sobre a Teoria da Interpretação das Leis, Interpretação e aplicação das leis*, 2.ª ed., col. “Coleção Cultura Jurídica”, Coimbra: Arménio Amado, p.142.

uma lei só tem sentido quando integrada num ordenamento vivo. O segundo elemento aponta para a consideração de outras disposições que constituem o instituto em que se integra a norma interpretada, bem como com a coexistência de princípios e a sua interligação e cooperação num sistema jurídico. Baseia-se, assim, num “postulado da coerência intrínseca do ordenamento, designadamente, no facto de que as normas contidas numa codificação obedecem por princípio a um pensamento unitário”¹⁵, confrontando o preceito singular com outras normas gerais, em relação às quais aquela constitui uma derivação. A sua consideração como um dos fatores interpretativos decisivos é imposta pelo princípio da coerência axiológica da ordem jurídica.

Como referido anteriormente, é um dos elementos relevantes aquando da interpretação da “linhagem jurídico-sistemática”¹⁶ das normas onde constam benefícios fiscais, pelo que vai merecer especial destaque nos seguintes capítulos.

Por fim, o elemento histórico traduz-se na análise da origem e evolução histórica de um instituto ou regime, bem como da sua transformação e alteração até à atualidade, permitindo compreendê-lo na sua plenitude. Por exemplo, os textos legais e doutrinários que inspiraram o legislador na elaboração da norma, assim como os trabalhos preparatórios de uma determinada lei, constituem um auxílio para a interpretação da norma e da sua *ratio*.

Por todas estas razões, a interpretação revela-se bastante complexa, devido ao trabalho minucioso que tem de ser realizado, inerente à função do intérprete. Logo, é frequente que o resultado interpretativo seja diverso, consoante o entendimento do intérprete, resultando, por isso, em aplicações práticas distintas.

III. Métodos de Interpretação

De acordo com o descrito, pode resultar, por um lado, que o sentido da letra da lei tenha total correspondência com o seu objetivo, sendo que a “interpretação lógica não faz mais do que confirmar e valorizar a explicação literal”¹⁷. Por outro lado, no caso de a letra da lei se manifestar vaga e pouco precisa, a interpretação lógica pode fixar um dos

¹⁵ MACHADO, João Baptista (2018) – *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, 1.ª ed., 25ª Reimpressão, s.l., Almedina, p.183.

¹⁶ *Ibidem* p. 183.

¹⁷ ANDRADE, Manuel Domingues (1963) – *Ensaio sobre a Teoria da Interpretação das Leis, Interpretação e aplicação das leis*, 2.ª ed., col. “Coleção Cultura Jurídica”, Coimbra: Arménio Amado, p.147.

sentidos possíveis que resultem, inerentemente, da letra da lei e que corresponde ao pensamento legislativo.

Num cenário oposto ao suprarreferido, o sentido que resulta da letra da lei pode não coincidir com o do espírito da lei, pelo que se terá de avaliar o preceito, adaptando-o e entendendo-o no seu verdadeiro sentido, sem nunca alterar o fim que a lei pretende. Assim, para se corrigir esta desconformidade, o intérprete pode socorrer-se da interpretação restritiva, quando a linguagem escolhida se manifesta demasiado genérica, sendo de concluir que o legislador abrangeu mais situações do que seria pretendido. Neste sentido, o intérprete tem de tornar o texto compatível com a *ratio legis*, com o fundamento de que *cessante ratione legis cessat eius dispositivo*¹⁸. Concretamente, esta interpretação é usada quando a forma como está redigida a disposição normativa contradiz outra norma; quando a contradição se encontra na própria letra da lei ou ao nível dos princípios; ou quando esta ultrapassa o fim para que foi ordenada.

Em sentido contrário, a interpretação extensiva permite corrigir uma disposição que peca por defeito, dando-lhe um outro alcance conforme o pensamento legislativo, partindo da particularização feita pela disposição, se se concluir que seria o pretendido pelo legislador e que está em conformidade com o espírito da lei. Ora, neste caso, recorre-se a uma interpretação teleológica, em que a “própria razão de ser da lei postula a aplicação a casos que não são diretamente abrangidos pela letra da lei, mas são abrangidos pela sua finalidade”¹⁹.

Por fim, é relevante destacar a interpretação enunciativa que se traduz no método através do qual o intérprete deduz de uma norma um preceito que nela apenas está virtualmente contido.

A propósito da excecionalidade dos benefícios fiscais, realça-se a vertente do argumento “*a contrario*”, segundo o qual, a partir de uma norma excecional se presume *a contrario* que os casos que ela não contempla na sua hipótese seguem um regime de tributação regra.

Chegados aqui, é consensual que a lei fiscal não reveste qualquer especificidade, seguindo, por isso, os tradicionais critérios interpretativos. Isto é, aquando da interpretação da lei fiscal, não se deve limitar à letra da lei, procurando reconstruir, com

¹⁸ Cessando a razão da lei, cessa seu dispositivo.

¹⁹ MACHADO, João Baptista (2018) – *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, 1.^a ed., 25^a Reimpressão, s.l., Almedina, p.186.

base no texto, o pensamento legislativo, tendo em consideração o sistema jurídico como unitário, as condições em que foi elaborada, bem como o contexto específico do tempo em que é aplicada²⁰.

²⁰ VASQUES, Sérgio (2019) – *Manual de Direito Fiscal*, 2.^a ed., s.l. Almedina, Reimpressão, p.363.

Capítulo II – Benefícios Fiscais

I. Conceito dos Benefícios Fiscais

Os benefícios fiscais são um conceito operativo que tem interesse, quer para efeitos de aplicação dos princípios gerais constantes do EBF aos restantes benefícios fiscais que não estão dispostos e regulados nessa legislação, quer para o efeito de controlo da respetiva despesa fiscal, a incluir num relatório do orçamento estadual²¹, quer para efeitos das sanções acessórias em caso de condenação por infração fiscal²².

O regime dos benefícios fiscais articula-se com o próprio sistema de tributação regra cujo universo tributário pretende, excecionalmente, desagregar, isto é, os benefícios fiscais coexistem, orgânica e sistematicamente, com a própria tributação regra, em termos qualitativos, enquanto exceções ao modelo de tributação. Logo, e no entender de SÁ GOMES, não é possível estruturar os contornos do sistema dos benefícios fiscais, sem se conhecer, prévia e minuciosamente, os próprios parâmetros da tributação regra que aqueles pretendem, excecionalmente, desagregar²³.

Os benefícios fiscais são medidas de política fiscal²⁴, derogatórias do sistema, de carácter excecional, nos termos do artigo 2.º, n.º 1 do EBF, que pretendem, de um ponto de vista jurídico, tutelar “interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores ao da própria tributação que impendem”, sejam de carácter político, económico, social ou cultural²⁵. Tal como sustenta SÁ GOMES, “os benefícios fiscais tutelam finalidades extrafiscais exteriores à própria economia do imposto”²⁶, ou seja, são verdadeiramente autónomos do regime de tributação regra tendo, por isso, fundamentos extrafiscais. Neste sentido, nas palavras de CASALTA NABAIS, integram-se na “política extrafiscal ou política de prossecução de objetivos económicos e sociais por via fiscal”²⁷. Os factos beneficiados cabem na tributação regra e, por isso, deviam ser alvo de tributação, por

²¹ Cfr. Artigo 109.º, n.º 3, g) da CRP.

²² Cfr. Artigo 30.º, n.º 1, b) da Lei n.º 15/2001, de 5 de junho.

²³ GOMES, Nuno Sá (1991) – *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, col. “Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal”, Lisboa, p.31.

²⁴ Entende-se que a “fração de riqueza que não se entregou ao fisco, pode prestar à comunidade um serviço mais alto, assegurando-lhe um destino diverso, que o próprio legislador se encarregue de estabelecer, como pressuposto de isenção, quando esta se funda em fins extrafiscais” – Cfr. GOMES, Nuno Sá (1991) – *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, col. “Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal”, Lisboa, pag.356.

²⁵ *Ibidem* pp.323-326.

²⁶ *Ibidem* p. 100.

²⁷ NABAIS, José Casalta (2021) – *Direito Fiscal*, 11.ª ed., s.l., Almedina., p. 401.

preencherem a hipótese prevista nas normas de incidência, subjetiva e objetiva. No entanto, são complexos e com efeitos múltiplos, na medida em que, por um lado, têm efeito impeditivo do nascimento da obrigação tributária²⁸ com o seu normal conteúdo e, por outro lado, dão origem ao nascimento do direito ao benefício fiscal²⁹.

Os benefícios fiscais têm, ainda, natureza excecional, uma vez que estabelecem um regime contrário à regra. Ou seja, embora o facto tributário em questão caiba nas normas de incidência, o benefício impede a tributação.

Estes contribuem para uma maior competitividade da economia, um elevado crescimento económico e um aumento do investimento empresarial. O seu regime apresenta alguma complexidade, uma vez que, embora estejam maioritariamente previstos no diploma do Estatuto dos Benefícios Fiscais, publicado pelo DL n.º 215/89, de 1 de julho, vários são aqueles que se encontram dispersos por diplomas avulsos. São, obviamente, normas tributárias, com natureza de benefício fiscal, independentemente de se encontrarem contidas em diploma de carácter especificamente tributário ou avulsos em diplomas dedicados a outras matérias, visto que não é a inclusão da norma num diploma não especificamente tributário que lhe retira (ou lhe atribui) natureza tributária, antes as suas características próprias³⁰.

Assim sendo, importa referir a confusão frequente entre normas excecionais e normas especiais, sendo que estas últimas se limitam a particularizar um regime jurídico, conforme o regime regra, enquanto as primeiras particularizam o regime regra ao estabelecer um normativo que é contraditório ao estabelecido³¹. Estas normas excecionais merecem, assim, tratamento autónomo porque são normas antissistemáticas por definição, estando em tensão permanente com o princípio da capacidade contributiva, que derrogam como padrão na repartição do imposto³². Por tal razão, só podem ser aplicados no caso de reconhecido interesse público, de forma a garantir estabilidade, certeza e segurança jurídica.

²⁸ Cfr. Artigo 2.º, n.º 1 do EBF.

²⁹ Cfr. Artigo 11.º do EBF, bem como é defendido por LOBO XAVIER: “a norma tributária material não se limita sempre na sua hipótese a previsão do facto constitutivo da obrigação do imposto. Muitas vezes, na verdade faz paralisar eficácia desse facto pela previsão de um outro cuja verificação impede a produção dos efeitos típicos do primeiro”.

³⁰ Cfr. PIV, n.º 26148, com despacho de 13 de outubro de 2024, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária.

³¹ *Juris singulare* estabelecido contra *ratione juris*.

³² VASQUES, Sérgio (2019) – *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª Edição, s.l., Almedina, Reimpressão, p. 312.

Embora excecionais, as normas onde constam os benefícios fiscais devem ter carácter genérico, para assegurar o princípio da igualdade tributária. São, porém, admitidos benefícios de natureza individual em casos específicos e devidamente fundamentados, tal como disposto no artigo 6.º, n.º 1, *in fine* do EBF. O n.º 2 do artigo 2.º deste diploma estabelece que estes benefícios podem surgir em forma de isenção, reduções de taxas, deduções à matéria coletável e à coleta, amortizações e reintegrações aceleradas, entre outros. Assim, todas estas morfologias de benefícios constituem desagravamentos³³ ao regime tributário.

Na ótica de SÁ GOMES, o conceito jurídico de benefício fiscal deve ser aproximado ao conceito de gasto ou despesa fiscal, tal como dispõe o n.º 3 do artigo 2.º. Neste sentido, acrescenta, ainda, que são beneficiadas as pessoas singulares ou coletivas sujeitas a imposto e que apresentam capacidade contributiva, mas que “por razões, extrafiscais e excecionais são desagravadas, com a consequente perda de receita, o que equivale a uma despesa ou gasto fiscal.”³⁴ Nesta perspetiva, nas suas palavras, “os gastos ou despesas fiscais do ponto de vista tributário estão ao serviço de interesses contraditórios com os interesses tutelados com a tributação regra”³⁵.

Assim, perante as características enumeradas, entende-se que os benefícios fiscais têm de representar um conceito material e não meramente formal, isto é, têm de assumir um carácter excepcional, não se enquadrando neste conceito as medidas desagravadoras que apenas se apresentem formalmente como tais. Neste sentido, a isenção é o método mais comum de efetivar um benefício fiscal, no entanto, determinadas isenções enquadram-se, materialmente, no conceito de desagravamentos. A título exemplificativo, destaca-se o regime da transparência fiscal, previsto no artigo 12.º do CIRC, que apesar de estar, formalmente, regulado no capítulo do referido código relativo a Isenções, materialmente, não pode revestir a forma de benefício fiscal. Desde logo, este regime prevê uma não sujeição à tributação, por isso, não é possível isentar um rendimento da tributação se, de facto, o seu regime regra é, precisamente, a não tributação, de acordo com o exposto no artigo 4.º, n.º 1 do EBF.

³³ Os desagravamentos fiscais, em sentido amplo, incluem as exclusões tributárias, implícitas e expressas de natureza estrutural, isto é, incluídas na própria estrutura da tributação regra, os benefícios fiscais (aqui tratados) e os incentivos fiscais de natureza excepcional.

³⁴ GOMES, Nuno Sá (1991) – *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, col. “Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal”, Lisboa, p.318.

³⁵ *Ibidem*, p.328.

De forma a proceder a um correto enquadramento da ideia supra, note-se que os benefícios fiscais, juntamente com os desagravamentos explícitos e implícitos e os incentivos fiscais, compõem a categoria de desagravamentos fiscais em sentido amplo. No entanto, os desagravamentos fiscais implícitos e explícitos não são considerados benefícios fiscais, uma vez que não apresentam qualquer tipo de fundamento extrafiscal e estão regulados, implícita e expressamente, na tributação regra³⁶, devendo qualificar-se como medidas desagravadoras fiscais estruturais. Neste caso, os desagravamentos implícitos são lacunas próprias das leis de tributação, deliberadas e intencionais, que não são suscetíveis de integração analógica, segundo a melhor doutrina³⁷, pois o legislador, ao definir positivamente a incidência tributária lacunar, está *a contrario sensu* a excluir da tributação as manifestações de riqueza não previstas nas referidas normas do regime regra³⁸. Ou seja, o silêncio das leis tributárias tem de ter significado normativo negativo, pois ao definirem positivamente a incidência, *ipso facto*, definem o campo de não incidência implícito.

Do mesmo modo, os incentivos fiscais, embora não sendo benefícios fiscais em sentido estrito, são-no em sentido amplo. Aqueles, embora também excepcionais, pretendem tutelar, em termos dinâmicos, através de estímulos, a atividade dos sujeitos a que essas medidas se dirigem, fomentando-as, isto é, desejam causar um comportamento futuro de interesse público, manifestando uma atuação *ex ante*³⁹. São, por isso, considerados, segundo a doutrina⁴⁰, medidas de fomento fiscal. Já os benefícios fiscais, em sentido estrito, pretendem tutelar interesses públicos, em termos estáticos, relativos a situações já consumadas. Logo, os benefícios fiscais, *tout court*, são independentes de qualquer comportamento posterior dos destinatários, pois atuam *ex post*.

³⁶ “O próprio modelo de tributação regra, atenta a proibição da analogia, decorrente do princípio constitucional da estrita legalidade, comporta desagravamentos fiscais implícitos que, obviamente, não são benefícios fiscais, e que implicando também o não recebimento da receita fiscal correspondente, dão origem ao fenómeno que a doutrina tem designado por evasão fiscal induzida pelo próprio legislador, ou tacitamente desejada, que não se confunde, com a elisão fiscal ou a evasão lícita, uma vez que esta última é feita pelo contribuinte e não pelo legislador”. – GOMES, Nuno Sá (1991) – *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, col. “Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal”, Lisboa, pp 31-32.

³⁷ SÁ GOMES define-o como “silêncio eloquente”, ou seja, o legislador ao definir positivamente a incidência, está implícita a não incidência.

³⁸ GOMES, Nuno Sá (1991) – *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, col. “Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal”, Lisboa, p.320.

³⁹ *Ibidem*, p. 135.

⁴⁰ PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas (2005) – *Fiscalidade*, Coimbra: Almedina, p.414.

Com efeito, os factos excepcionais que fundamentam os benefícios radicam sempre em razões alheias à fiscalidade, isto é, tutelam interesses públicos constitucionalmente relevantes e superiores ao interesse tutelado pela tributação regra que impendem, tendo por base o princípio da igualdade, presente no artigo 13.º da CRP, em oposição aos desagravamentos estruturantes que radicam em fundamentos, exclusivamente, fiscais.

Assim, exclui-se do conceito de benefícios fiscais, em sentido estrito, todo o desagravamento tributário que, expressa ou implicitamente, caiba no modelo instituído por essa tributação regra, ou seja, tenha natureza estrutural. Assim, para serem considerados benefícios fiscais, em sentido material e formal, terão de reunir todos os requisitos *supra*.

II. Princípios dos Benefícios Fiscais

No sentido de compreender a génese do regime dos benefícios fiscais, serão abordados os princípios que norteiam estas figuras. Desde logo, o nosso sistema jurídico é um sistema de princípios que regulam todos os regimes e institutos que o constituem.

Os benefícios fiscais, sendo excepcionais e assentando em interesses extrafiscais, derogam o princípio da generalidade, da igualdade e da capacidade contributiva e “afronta(m), em certa medida, a justiça fiscal”⁴¹. A sua legitimidade baseia-se no facto de estarem ao serviço de interesses públicos constitucionalmente relevantes que se afiguram superiores aos prosseguidos pelo regime regra. Mas é imperativo, por sua vez, que também respeitem princípios essenciais do ordenamento jurídico português, tais como o princípio da legalidade, da igualdade, da justiça, da equidade, da segurança e da boa-fé⁴².

O princípio da legalidade está regulado, em matéria de benefícios fiscais, no n.º 2 do artigo 103.º da CRP⁴³ e artigo 8.º, n.º 2 da LGT. Nas palavras de NUNO GOMES, o princípio da legalidade funciona como “garantia do cumprimento dos princípios da capacidade contributiva, da igualdade e da generalidade”⁴⁴ que, como será abordado de

⁴¹ GOMES, Nuno Sá (1991) – *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, col. “Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal”, Lisboa, p.327.

⁴² *Ibidem*, p.344.

⁴³ Estabelece-se que os “impostos são criados por lei que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes”, ou seja, é imperativo que os benefícios fiscais sejam regulamentados por lei da AR ou por decreto-lei do Governo (autorizado pela AR) nos seus aspetos essenciais.

⁴⁴ GOMES, Nuno Sá (1991) – *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, col. “Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal”, Lisboa, p.349.

seguida, são princípios que acabam por ficar condicionados quando existam desgastamentos fiscais em relação a manifestações tributáveis de riqueza.

Aos olhos de SOUTO BORGES, “o princípio da legalidade atua como elo, interligando a disciplina das isenções e da tributação”⁴⁵, tratando-se, pois, de um princípio essencial para o regulamento do sistema tributário.

Por sua vez, o princípio da igualdade constitui um princípio jurídico-constitucional, transversal a todo o ordenamento jurídico, que no Direito Fiscal se traduz no princípio da igualdade tributária, segundo o qual o legislador tem de optar por tributar factos que representem índices da capacidade contributiva por parte dos sujeitos passivos, devidamente articulado com os artigos 67.º, n.º 2, 103.º e 104.º do mesmo diploma. Pretende garantir, também, uma generalização efetiva na distribuição dos encargos tributários. Assim, este princípio desdobra-se em duas vertentes. Por um lado, quando perante duas situações distintas se atribui um critério de resolução distinto, de forma a igualar o tratamento destas, ou, por outro, quando perante duas situações diferentes se atribui o mesmo critério resolutivo. Estabelece-se um limite negativo que proíbe o livre arbítrio, na medida em que veda o legislador ao recurso de critérios manifestamente irracionais, sem qualquer fundamento. E estabelece, também, um limite positivo que se baseia num “critério distintivo intra sistemático”, sustentado pelo princípio da capacidade contributiva, de forma a ultrapassar a igualdade meramente formal e obter um resultado que garanta uma efetiva igualdade na distribuição da carga fiscal.

Assim, este princípio tem subjacente a generalidade e a universalidade na sua aplicação, no sentido em que todos os indivíduos que apresentem capacidade contributiva, que ultrapasse o mínimo de existência, estão adstritos ao pagamento de impostos, de acordo com um critério objetivo.

Portanto, interrogações relativamente aos benefícios fiscais surgiram quando se constatou que o legislador, simultaneamente, definiu os destinatários da tributação e, excecionalmente, por motivos alheios à fiscalidade, afastou esta tributação, provocando uma “alteração radical nos critérios de repartição impositiva”⁴⁶. Ora, no âmbito dos benefícios fiscais, o princípio da igualdade é limitado na ótica da justiça fiscal no seu sentido estático, como se verá de seguida.

⁴⁵ BORGES, José Souto Maior (2001) – *Teoria geral da isenção tributária*, s.l., Malheiros Editores, p.38.

⁴⁶ GOMES, Nuno Sá (1991) – *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, col. “Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal”, Lisboa, p.355.

O princípio da justiça fiscal, à luz do princípio da igualdade, está implícito no artigo 106.º, n.º 1 da CRP, de onde resulta que deve existir uma “repartição justa dos rendimentos e riquezas”. Logo, pressupõe-se uma tributação adequada à capacidade contributiva dos sujeitos passivos. Por outras palavras, segundo este princípio, pode ser “justo” não tributar determinado rendimento, em função de interesses que se pretenda salvaguardar. De um ponto de vista económico, o benefício fiscal implica perda de receita fiscal que devia ser arrecadada, de acordo com o princípio da capacidade contributiva e da generalidade.

Aos olhos do princípio de justiça fiscal, a estruturação de um sistema de benefícios fiscais com finalidades extrafiscais, constitucionalmente relevantes e superiores ao da própria tributação, é constitucionalmente aceitável, pressupondo, assim, um conceito mais dinâmico de justiça fiscal. No entanto, não existe, ainda, consenso relativamente à coexistência entre o princípio da capacidade contributiva e a aplicação de benefícios fiscais. Por um lado, é defendido que contribuem para o desenvolvimento económico que, por sua vez, irá implicar uma maior tributação no futuro e, por outro, é alegado que o recurso a este tipo de desagravamentos deve constituir o último meio para promover o desenvolvimento, uma vez que se admite que pode proceder em sentido inverso, promovendo o atraso em alguns setores. Tal retrata a tensão que existe entre a justiça fiscal e a justiça social, na medida em que, uma menor tributação de alguns contribuintes conduz a uma tributação adicional de outros, de modo a reestabelecer um equilíbrio na receita fiscal.

Ora, ALBERTO XAVIER reflete, pertinentemente, que “à justiça fiscal, sobrepõe-se um conceito mais lato e dinâmico de justiça, relacionado com o crescimento económico e justiça social”⁴⁷, como decorre do n.º 1 do artigo 2.º do EBF. Tal derrogação é admitida, ao nível constitucional, uma vez que está implícito um interesse extrafiscal que o legitima.

São estes fins extrafiscais, constitucionalmente valiosos e protegidos que justificam a derrogação do princípio da generalidade da tributação, uma vez que, a atribuição de benefícios fiscais, enquanto desvios ao regime de tributação regra, necessariamente o implica. Ou seja, não é por seguirem um fim extrafiscal que não assumem uma natureza fiscal, uma vez que faz parte da natureza de um benefício fiscal ter esse fim⁴⁸.

⁴⁷ XAVIER, Alberto (1974) – *Manual de Direito Fiscal*. Lisboa (s.n.), p.294.

⁴⁸ Cfr. PIV, n.º 26148, com despacho de 13 de outubro de 2024, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária.

Em suma, por constituírem um regime tão específico e extraordinário, os benefícios fiscais estão obrigados a seguir os princípios enumerados, sob pena de se considerarem inconstitucionais e uma ofensa à justiça social e económica.

III. As Regras de interpretação das normas relativas a Benefícios Fiscais

A interpretação das normas onde constam benefícios fiscais reveste-se de significativa complexidade. Como se verificou, o sistema jurídico português é um sistema orientado por princípios/interesses. Por isso, cada norma é norteadada por princípios e deriva, na sua génese, de interesses de natureza diversa. No âmbito da interpretação dos benefícios fiscais, por se tratar de normas excepcionais, como já explicitado, tem de existir uma ponderação entre interesses fiscais e extrafiscais aquando da sua aplicação, uma vez que está em causa a derrogação de um interesse fiscal anterior. São normas de direito tributário material negativo, ou seja, regras que afastam a tributação normal, pois são um

*direito contrário ao princípio da capacidade contributiva e da generalidade da tributação, pois, por um lado, particularizam o regime jurídico do desagravado face à norma geral da tributação-regra e, por outro, estabelecem um regime jurídico contraditório com ele, na medida em que impedem o nascimento da obrigação tributária com o seu conteúdo normal, não obstante a verificação da hipótese da incidência*⁴⁹.

Após a referida ponderação, tem de se concluir se a situação em concreto resulta na prevalência do benefício fiscal face à tributação, ou seja, se a exceção prevalece sobre a regra.

Relativamente às regras interpretativas das normas que estatuem benefícios fiscais, o artigo 11.º, n.º 1 da LGT remete para a aplicação das regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis, presente no artigo 9.º do CC. Segundo esta disposição normativa, a interpretação não deve limitar-se à letra da lei, tendo o intérprete de reconstituir o pensamento legislativo. Para isso, tem de se considerar a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e, simultaneamente, em que a lei é aplicada. Assim, como já explanado no capítulo anterior, a letra da lei funciona como ponto de partida para a interpretação. Já o n.º 2 do artigo 9.º do CC estabelece um

⁴⁹ *Ibidem*, p.270.

“mínimo de correspondência” entre o pensamento legislativo considerado pelo intérprete e a letra da lei, ainda que esta esteja imperfeitamente redigida, sendo de presumir que o “legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados”, tal como se estabelece no n.º 3 do mesmo artigo.

Numa outra perspetiva, os benefícios fiscais, por assentarem em normas de direito excecional, não são suscetíveis de integração analógica, mas apenas de interpretação extensiva, nos termos dos artigos 10.º do EBF e 11.º, n.º 4 do LGT. No entanto, continuam a existir defensores (doutrina minoritária) de uma interpretação apenas literal e/ou restritiva dos benefícios fiscais, uma vez que consideram os benefícios fiscais favores fiscais concedidos aos particulares, sustentando uma renúncia ao poder de tributar que não se deve presumir.

Em contrapartida a este pensamento lógico, resulta do próprio carácter público dos interesses tutelados pelos benefícios fiscais, que estes devem, em princípio, ser objeto da formulação legal, geral e abstrata, assegurando tratamento igual perante a lei a todos os contribuintes e tratamento uniforme para equivalentes manifestações de capacidade contributiva, tal como decorre do artigo 5.º, n.º 1 do EBF. Aceita-se, assim, o recurso à interpretação extensiva porque se parte do princípio de que os pressupostos objetivos e subjetivos dos benefícios fiscais devem ser aplicados na sua plenitude, logo, é imperativo que o interesse extrafiscal seja salvaguardado, evitando, pois, restrições ao espírito da lei.

Por isso, para definirmos o regime de aplicação do regime regra que se opõe ao previsto na norma excecional, tem de se verificar se, por interpretação extensiva, não deverão ser abrangidos casos que não estejam diretamente contemplados na sua hipótese.

Posto isto, perante um confronto entre uma norma de tributação e uma norma relativa a um benefício fiscal, qual é que deve prevalecer? Ora, tendo em consideração o já exposto e o que, em seguida, se vai exemplificar, constata-se que se deve atribuir prevalência às normas onde constam estes benefícios, por terem sido criadas com base em interesses extrafiscais, superiores aos interesses fiscais. No entanto, a Autoridade Tributária enfatiza o elemento sistemático que, em muitos casos, prejudica a aplicação dos benefícios fiscais, tal como será demonstrado nos seguintes exemplos práticos e atuais.

Capítulo III – Análise jurisprudencial

I. Regime Fiscal de Apoio ao Investimento

O RFAI⁵⁰ é um benefício fiscal de âmbito regional, legitimado por um regulamento comunitário. Consiste, essencialmente, num regime de “apoios” de natureza regional, que se traduz num sistema específico de incentivos fiscais ao investimento em determinados setores de atividade. Surge em 2009, no quadro de um programa que visa promover o desenvolvimento económico, sendo que o seu principal objetivo é o de atrair investimento empresarial para regiões em desenvolvimento, conjugado com a criação de emprego. Permite às empresas deduzir à coleta, em sede de IRC, uma percentagem do investimento realizado em ativos fixos tangíveis e intangíveis, bem como permite a isenção de Imposto de Selo e redução ou isenção de IMI e IMT relativamente a imóveis adquiridos ou contruídos neste âmbito. Constitui, por isso, uma ferramenta de política fiscal, bem como um meio de financiamento das empresas através da poupança fiscal.

O RFAI é aplicado preenchidas que sejam determinadas condições previstas na lei, não estando dependente da decisão de concessão por parte de nenhuma autoridade, sendo, por isso, um benefício fiscal automático. Este regime consta, essencialmente, do capítulo III do CFI⁵¹. Ao longo da sua vigência foi sofrendo várias alterações decorrentes da entrada em vigor de um novo regulamento comunitário⁵².

Este benefício, desde os primórdios da sua criação, constitui uma ferramenta muito vantajosa para o tecido empresarial português. Porém, devido às suas especificidades decorrentes do direito comunitário, apresenta um regime bastante complexo, alvo de algumas críticas e divergências que resultam em esclarecimentos da AT e, consequentemente, em litígios entre sujeitos passivos.

De modo a ilustrar o que acabamos de dizer, vamos referir algumas situações em que normas internas de direito fiscal relativas a benefícios fiscais foram interpretadas com base em normas de direito da União Europeia. Os casos que vamos analisar demonstram

⁵⁰ Aprovado pelo Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014 (período de 2014 a 2020) e consubstancia uma derrogação ao princípio da “proibição de auxílios de Estado” previsto no artigo 107.º, n.º 1 do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (“TFUE”), destinando-se “a promover o desenvolvimento económico de regiões em que o nível de vida seja anormalmente baixo ou em que exista grave situação de subemprego” (n.º 3).

⁵¹ Cfr. Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro.

⁵² Regulamento (UE) n.º 2021/1237, da Comissão, de 23 de julho de 2021.

que podem ser atribuídos diferentes sentidos a uma mesma norma consoante os elementos interpretativos que prevalecem e os interesses que se pretende salvaguardar.

1. O requisito da “Criação e Manutenção de Postos de Trabalho”

O recente processo arbitral n.º 652/2024-T, de 10 de novembro de 2024, analisou a sujeição de determinados investimentos ao RFAI, devido ao facto de a AT considerar, entre outros motivos, não estar preenchido o requisito “criação de postos de trabalho”. Esta decisão, bem como muitas das demais que seguem posição contrária à da AT, invoca o processo de arbitragem n.º 307/2019-T, de 9 de março de 2020, que serviu como ponto de partida para o entendimento, hoje, maioritário, que será explicitado de seguida.

Em tal processo, relativamente ao preenchimento dos requisitos cumulativos presentes no artigo 22.º, n.º 4, f) do CFI, a Requerente defendia, por um lado, ser suficiente a criação de apenas um posto de trabalho em resultado do investimento realizado para que possa beneficiar de RFAI. Por outro lado, entende a AT que, sendo o RFAI um benefício fiscal que pretende fomentar a empregabilidade e incrementar rendimento per capita das regiões menos favorecidas, considerar que o requisito de criação e manutenção de emprego está verificado apenas com a criação de um posto de trabalho seria reduzir esta medida excecional à sua inutilidade, visto que não seria suficiente para a realização dos objetivos extrafiscais associados à sua implementação. A AT entende ser exigível que o investimento conduza à “criação líquida de postos de trabalho” no estabelecimento da empresa em causa, de acordo com o conceito vertido nas Orientações relativas aos Auxílios Estatais com a finalidade Regional para 2014-2020.

Portanto, a questão a decidir prende-se com a interpretação da condição “criação e manutenção de postos de trabalho”, prevista na alínea f), n.º 4 do artigo 22.º do CFI, tendo por base o fundamento extrafiscal da criação de emprego associado aos auxílios com finalidade regional, uma vez que o CFI é omissivo quanto ao significado da expressão.

Antes de analisarmos o preceito *per si*, é pertinente enquadrá-lo ao nível do Direito da UE e do Direito nacional.

O princípio do primado da UE, previsto no artigo 8.º, n.º 4 da CRP e reconhecido pelo TJUE⁵³, tem por base a necessidade de homogeneidade da aplicação do direito europeu,

⁵³ Não se encontra previsto nos Tratados, sendo um princípio de origem jurisprudencial cuja elaboração e desenvolvimento se ficou a dever ao esforço do TJUE.

na medida em que os EM não podem aplicar o direito nacional sobre o direito europeu, em caso de conflito⁵⁴. Deste modo, sendo este tipo de benefícios fiscais considerado um auxílio de Estado, pela Organização Mundial do Comércio e pela UE, tem de ser compatível com o direito da concorrência, tal como decorre do artigo 6.º do EBF.

O artigo 107.º do TFUE dispõe que, em regra, os auxílios de Estado estão vedados, na medida em que afetam as relações comerciais entre os EM e falseiam a concorrência, favorecendo determinadas entidades, salvo se tiverem em vista o desenvolvimento de certos setores de atividade ou regiões. O RFAI é abrangido por esta exceção, uma vez que promove o desenvolvimento económico de regiões menos desenvolvidas ou com um elevado grau de desemprego, de acordo com o Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão Europeia, de 17 de junho de 2014, que aprova determinados auxílios estatais compatíveis com o mercado interno da UE, designado de RGIC.

É neste âmbito que surgem as Orientações Relativas aos Auxílios Estatais com finalidade regional, publicadas pela Comissão Europeia. Cada Estado é livre de implementar o sistema fiscal que considere mais adequado, podendo “adotar, dentro das soluções possíveis, aquelas que melhor servem os propósitos pretendidos⁵⁵”, desde que respeite as disposições de DUE e siga as suas orientações. Neste âmbito, e no que aqui nos interessa, uma das principais prioridades de política fiscal da UE é o combate à falsificação da livre concorrência⁵⁶ entre as empresas.

No caso do RFAI, o Estado português concluiu que seriam considerados, para efeitos deste benefício, os custos dos investimentos elegíveis, mas exigindo também que o investimento crie e mantenha postos de trabalho. Assim, o disposto na alínea f), n.º 4 do artigo 22.º do CFI exige que o investimento relevante “proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento, nos termos da alínea c)”, isto é, 3 anos para as micro empresas ou PME e 5 anos para as grandes empresas.

⁵⁴ PAIS, Sofia Oliveira (2018) – *Princípios Fundamentais de Direito da União Europeia*, 3.ª ed., Coimbra: Almedina., p.46.

⁵⁵ Cfr. Processo n.º 652/2024-T, do CAAD, de 10 de novembro de 2024.

⁵⁶ Consiste num “mercado de livre concorrência (...) em que as empresas, independentes entre si, exercem a mesma atividade e rivalizam umas com as outras para atrair os consumidores. Por outras palavras, é um mercado em que cada empresa está sujeita à pressão concorrencial das outras.”, disponível em [Concorrência - EUR-Lex](#) e consultado a 15 de março de 2025.

Tendo em consideração o descrito até agora, entende a Requerida que a criação e manutenção de postos de trabalho só cumprirá o seu propósito se conduzir a um aumento do número de trabalhadores do estabelecimento em relação à média dos 12 meses anteriores. Esta interpretação não se traduz apenas numa interpretação literal, uma vez que, a disposição presente na alínea f) do mencionado artigo não invoca, expressa ou implicitamente, a média dos 12 meses. A AT teve de se socorrer do DUE para determinar, na sua ótica, o melhor sentido deste regime. Portanto, considerou aplicável a definição constante da alínea 16) das Definições das Orientações Relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2022-2027 (OAR)⁵⁷ relativa à criação de emprego que consagra um “aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento em causa, em comparação com a média dos 12 meses anteriores, após deduzir os postos de trabalho eventualmente suprimidos durante o mesmo período do número aparente de postos de trabalho criados”⁵⁸.

Assim, a argumentação da Requerida está a basear-se no regime previsto no artigo 14.º, n.º 4 do RGIC que parte dos custos salariais decorrentes da criação de emprego em virtude do investimento. Contrariamente ao que sucede no regime previsto no artigo 22.º, n.º 4, f) do CFI que remete para custos de investimentos elegíveis. Em suma, entende-se que só nos moldes em que se considere a criação de emprego tal como prevista no DUE, é que este benefício fiscal pode assumir-se na sua plenitude e afirmar que o investimento foi indutor da criação de emprego. Ou seja, este entendimento pressupõe que o legislador não conseguiu expressar a sua vontade, de forma clara e plena, na letra da lei. Entende-se que tem de se atender, na interpretação e aplicação da norma, ao objetivo extrafiscal subjacente e à intenção do legislador. De acordo com esta observação, esclarece-se que o RFAI pretende incrementar a atividade económica e a criação de emprego, o que constitui, também, fundamento dos auxílios regionais⁵⁹ que permitiu a sua legitimação.

⁵⁷ Antiga alínea k) do n.º 20 das Orientações Relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020 (OAR).

⁵⁸ No mesmo sentido, o n.º 32 do artigo 2.º do RGIC, no âmbito das definições genéricas, identifica que «aumento líquido do número de trabalhadores» é o “aumento líquido do número de trabalhadores no estabelecimento em causa em comparação com a média durante um determinado período de tempo, devendo os postos de trabalho suprimidos durante esse período ser, por conseguinte, deduzidos e o número de trabalhadores a tempo inteiro, a tempo parcial e sazonais ser considerado segundo as respetivas frações de trabalho anual”.

⁵⁹ Cfr. alínea a), n.º 1 do artigo 1.º do RGIC.

Deste modo, esta interpretação da alínea f), n.º 4 do artigo 22.º do CFI teria por base quer o elemento sistemático, quer o elemento teleológico.

Aquele sublinha que é necessário que exista coerência com o sistema normativo, sistema este que é constituído por um conjunto de princípios vertidos em normas organizadas e harmonizadas. O facto de se invocar as normas de Direito Europeu demonstra a articulação que tem de existir entre os vários ordenamentos.

Já no que respeita ao elemento teleológico, é imperativo ter em consideração o espírito da lei, o fim a que a norma está destinada que, no caso, é incrementar a atividade económica e criar emprego. Logo, entende-se que o desenvolvimento económico das regiões desfavorecidas é alcançado se existir contratação líquida de pessoas, com um contrato sem termo, e se o nível de empregabilidade se mantiver superior à média dos 12 meses precedentes ao início do investimento relevante, durante o período estipulado pelo RFAI.

Este entendimento vai ao encontro com o disposto no Ofício Circulado n.º 20259, de 28 de junho de 2023⁶⁰. No entanto, esta orientação genérica não passa de um mero entendimento proferido pela AT, sem eficácia externa, que não vincula terceiros.

Numa perspetiva contrária, e igualmente fundamentada, nomeadamente no processo arbitral n.º 307/2019-T⁶¹, entende-se que basta que o investimento efetuado crie postos de trabalho, ocupados com trabalhadores que de outra forma não seriam admitidos.

Quanto ao elemento literal, entende-se que o critério de criação líquida de emprego não é aplicável, uma vez que a norma nacional apenas se refere à criação de postos de trabalho com uma relação causal com o investimento realizado, sem qualquer referência à exigência de a empresa ter verificado um aumento de trabalhadores com base nos 12

⁶⁰ O Ofício Circulado n.º 20259 admite que “não se poderá considerar que tal objetivo se encontra assegurado se apenas for exigível a manutenção do(s) trabalhador(es) admitido(s) com contrato sem termo em razão do investimento se, em simultâneo, se permitir à entidade prescindir, despedir ou não substituir os restantes trabalhadores, o que claramente poria em causa a pretendida diminuição do nível de desemprego” e, por outro lado, “caso não se verificasse um aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento, havendo apenas a obrigação de criar e manter os postos de trabalho criados em razão do investimento considerado para efeitos do benefício em causa, no limite, poderíamos estar perante situações em que não se verificasse qualquer contributo para o desenvolvimento das regiões mais desfavorecidas, uma vez que se estaria a admitir que a mera manutenção dos postos de trabalho criados, ainda que acompanhada de diminuição do número de postos de trabalho desse estabelecimento, seriam suficientes para que se encontrasse preenchido o requisito a que se refere a alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI.”

⁶¹ Processo arbitral referenciado em decisões mais recentes como nos processos n.º 652/2024-T, 268/2023-T, 763/2023-T, 561/2022-T, 156/2022-T, entre outros.

meses anteriores. Assim, embora a criação de emprego seja um requisito *sine qua non* do direito ao benefício fiscal, não passa apenas de uma condição, pelo que o propósito primordial é o de incentivar o investimento. Tal resulta do estatuído no preâmbulo da Lei n.º 10/2009⁶², quando refere que o RFAI foi criado de forma a constituir um “sistema específico de incentivos fiscais ao investimento”.

É também atribuída particular relevância ao facto de o RFAI ser calculado com base nos custos de investimento em ativos tangíveis e/ou intangíveis, e não com base nos custos de investimento em postos de trabalho ou custos salariais. Logo, a invocação desta norma de DUE não parece estar diretamente relacionada com o regime nacional. Tal se refere na decisão arbitral n.º 307/2019-T, “dever-se-á, em obediência ao princípio hermenêutico do legislador razoável, obter um resultado interpretativo que seja coerente com a teleologia do benefício fiscal em questão e que tenha um efetivo conteúdo prático”, pelo que a criação de postos de trabalho parece referir-se à criação de postos de trabalho fruto do investimento que terá sido realizado. De facto, o Regulamento invocado, no seu artigo 17.º, n.º 2, distingue entre custos de investimentos e custos salariais estimados do emprego diretamente criado pelo projeto de investimento. Assim, não parece existir um nexo adequado quando a AT menciona o artigo 14.º, n.º 9 do Regulamento por este se basear em custos salariais. Haveria, portanto, pertinência caso a norma europeia tratasse dos custos de investimento, uma vez que a lógica subjacente a esse regime seria idêntica à transposta para o ordenamento jurídico português, entendeu o tribunal.

Assim, o objetivo é um aumento de investimento que, por sua vez, pode levar a um aumento da competitividade e da criação de emprego. Por outras palavras, a criação de emprego, independentemente do seu volume, tem de estar, obrigatoriamente, diretamente relacionada com o investimento em apreço. Isto é, observou-se a criação de um determinado posto de trabalho com a respetiva contratação de um colaborador devido a um determinado investimento realizado, que implicou, necessariamente, a criação desse posto. Trata-se, por isso, de uma verdadeira causa-efeito.

Perante o exposto, será legítimo, ao nível interpretativo, recorrer a uma norma de DUE, com o recurso a um elemento sistemático, que se baseia em pressupostos distintos dos do RFAI, para clarificar o requisito “criação de postos de trabalho”?

⁶² Cria o Programa orçamental designado por Iniciativa para o Investimento e o Emprego.

Nesta fase, torna-se imperativo esclarecer o sentido da expressão “criação de postos de trabalho”, considerando a alínea f) do n.º 4 do artigo 22º do CFI e o Regulamento de direito comunitário onde assenta o auxílio de Estado.

O elemento racional/teleológico presente na norma em apreço consiste no aumento do investimento em vários setores da economia, fomentando a inovação, favorecendo o crescimento sustentável e promovendo a competitividade dos sujeitos passivos possivelmente elegíveis. Neste sentido, segundo o “princípio hermenêutico do legislador razoável”⁶³, não existe coincidência entre o elemento teleológico associado ao RFAI e aquele que está inerente ao regime do artigo 14.º, n.º 9 do Regulamento Comunitário⁶⁴ invocado na argumentação da Requerida, uma vez que este tem como finalidade aumentar a empregabilidade, através do investimento em postos de trabalho ou em custos salariais estimados. Assim, embora sejam ambos auxílios regionais ao investimento, nos termos da epígrafe do artigo 14.º, almejam objetivos distintos, pelo que as condições para a verificação de cada um têm de ser, necessariamente, diferentes.

O elemento sistemático compreende a consideração de outras disposições que formam o complexo normativo. Neste caso, o Regulamento Comunitário onde assenta o regime que regula os auxílios de Estado. Por isso, é evidente que tem de existir uma “coerência intrínseca”⁶⁵ entre o artigo 14.º do CFI e o conjunto de normas de DUE que constituem o Regulamento. Assim, é de realçar que apenas é feita menção no RGIC, no capítulo específico sobre os auxílios com finalidade regional, ao significado da expressão “criação de postos de trabalho” a propósito dos investimentos de custos salariais⁶⁶.

Invocando, no sentido de compreender a *ratio legis*, o Regulamento (CE) n.º 800/2008 da Comissão, de 6 de agosto de 2008, que está na génese do RFAI, no seu preâmbulo, refere-se expressamente que “o presente regulamento deve prever a possibilidade de quantificar os auxílios ao investimento (...) e os auxílios regionais, com base quer nos custos do investimento quer nos custos relativos aos postos de trabalho diretamente criados por um projeto de investimento”.

⁶³ Nos termos do disposto na decisão jurisprudencial, não se deve equiparar a expressão “criação de postos de trabalho” com a “criação líquida de postos de trabalho”.

⁶⁴ Segundo a jurisprudência maioritária, este artigo é o ponto de referência para o RFAI, no sentido em que determina o significado da expressão “criação de postos de trabalho” equiparando-a à expressão “criação líquida de postos de trabalho”.

⁶⁵ MACHADO, João Baptista (2018) – *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, 1.ª ed., 25ª Reimpressão, s.l., Almedina, p.183.

⁶⁶ Cfr. Processo n.º 561/2022-T, do CAAD, de 10 de abril de 2023.

Logo, a constatação de que o projeto de investimento tem de conduzir ao aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento, em comparação com a média dos últimos 12 meses, não deve servir para cumprir o fim de interpretação da letra eleita pelo legislador, aquando da criação da alínea f), n.º 4 do artigo 22.º do CFI, devido à falta de elementos comuns que a façam presumir.

No seguimento do defendido, salientamos a decisão arbitral datada de 10 de abril de 2023, processo n.º 561/2022-T, que acrescenta que “os critérios determinados em cada definição não são genéricos ou extrapoláveis e só podem ser aplicados quando sejam enquadráveis”. Logo, “não podemos invocar uma obrigação relativamente a algo que não está previsto no contexto específico em causa”, remata. Ou seja, segundo o disposto neste processo arbitral, a definição presente no RGIC de “criação de postos de trabalho” apenas se pode aplicar ao regime onde se enquadra.

Por sua vez, o processo de arbitragem n.º 156/2022-T⁶⁷, defende que a “criação de postos de trabalho é uma decorrência do aumento da capacidade produtiva e carece, por isso, de ser analisada de um ponto de vista estático e homólogo”, isto é, a criação de postos de trabalho decorre, umbilicalmente, do aumento do investimento.

Assim, o recurso à definição vertida nas OAR parece excessivo, visto que apenas dificulta o acesso a este benefício que, como já referido, se apresenta vantajoso para a economia e tecido empresarial português.

Nesta sequência, a doutrina defensora da equiparação da expressão “criação de postos de trabalho” à definição vertida nas normas de direito da UE, recorre a uma interpretação restritiva da norma. Isto é, o intérprete considera que o legislador pretende abranger menos situações do que aquelas que a letra da lei engloba, restringindo, na prática, o alcance da expressão “criação de postos de trabalho”. De facto, o intérprete ao estipular que o número de trabalhadores global tem de ser superior à média dos 12 meses precedentes ao investimento está a reduzir o número de sujeitos passivos que podem usufruir do benefício em apreço.

Repare-se que, ao momento de aplicação de benefícios fiscais está subjacente a sobreposição de interesses. Logo, para que o benefício prevaleça face ao regime de tributação, é essencial que esteja em causa um interesse extrafiscal protegido e relevante. Portanto, neste caso, a posição que incentiva ao investimento prevalece face à posição

⁶⁷ Cfr. Processo n.º 156/2022-T, do CAAD, de 13 de janeiro de 2023.

financeira para arrecadação de receita, pelo que a interpretação da norma tem de concluir pela prevalência, de forma abrangente, do interesse extrafiscal, coincidente com o fim que o RFAI pretende assegurar.

2. Atividade de “Transformação de produtos agrícolas em produtos agrícolas”

A questão não se prende com a classificação de produtos agrícolas⁶⁸, mas antes com a inclusão ou exclusão da atividade de transformação e comercialização destes produtos para efeitos de RFAI. Neste caso, também se está perante um confronto de normas que tutelam interesses distintos.

Tomando como exemplo o processo arbitral n.º 561/2022-T, de 10 de abril de 2023, temos que a AT sustenta que a atividade de “transformação⁶⁹ e comercialização de produtos agrícolas” (enumerada no anexo I do TFUE) não é elegível para efeitos de RFAI, de acordo com a Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, por remissão do artigo 22º, n.º 1, parte final, do CFI para este diploma.

Esta portaria, no seu artigo 2.º, enumera os CAE dos diferentes setores de atividade considerados elegíveis, sendo que a atividade em apreço está incluída nesta disposição. Porém, no n.º 1 do artigo 1.º, tal portaria exclui a “transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no anexo I do TFUE” como atividade elegível para efeitos de RFAI. Assim, atendendo ao disposto neste diploma regulamentar, a transformação de produtos agrícolas não se incluiria nos projetos de investimentos suscetíveis de gizar do RFAI.

Por outro lado, o artigo 22.º, n.º 1 do CFI dispõe que o RFAI apenas não se aplica a atividades que sejam excluídas pelas OAR e pelo RGIC.

Ao percorrer os diplomas europeus, não se destaca nenhuma norma que se refira expressamente a esta exclusão. Importará, contudo, mencionar o artigo 1.º, n.º 3, c) do RGIC que exclui da sua aplicação as atividades de transformação e comercialização de produtos agrícolas quando se verifique uma das situações previstas nas subalíneas i) e ii).

⁶⁸ Cfr. Artigo 2.º, 11) do RGIC que esclarece o que se entende por “produto agrícola”, isto é, um produto enumerado no anexo I do Tratado.

⁶⁹ Cfr. Artigo 2.º, 10) do RGIC relativamente à definição da expressão “transformação de produtos agrícolas” que remonta para “qualquer operação realizada sobre um produto agrícola de que resulte um produto que continua a ser um produto agrícola, com exceção das atividades realizadas em explorações agrícolas necessárias à preparação de um produto animal ou vegetal para a primeira venda”.

Ou seja, quando “o montante dos auxílios for fixado com base no preço ou na quantidade dos produtos adquiridos junto de produtores primários ou colocados no mercado pelas empresas em causa” ou quando “o auxílio for subordinado à condição de ser total ou parcialmente repercutido nos produtores primários”. Caso não se verifique nenhuma destas premissas, a atividade de transformação e comercialização de produtos agrícolas, como decorre do RGIC, não está excluída do leque de atividades elegíveis para a aplicação deste benefício.

Ora, posto isto, o Tribunal Arbitral entendeu que o legislador remeteu para a Portaria apenas a definição dos códigos de atividade económica (CAE) correspondentes às atividades referidas no n.º 2 do artigo 2.º do CFI.

Por isso, a interpretação que o tribunal arbitral efetuou do artigo 22.º, n.º 1 do CFI, traduz-se numa interpretação abrangente que eleva o interesse extrafiscal de fomento do investimento face ao interesse fiscal da tributação. Além de que a definição do âmbito objetivo dos benefícios fiscais é matéria da reserva relativa da competência legislativa da Assembleia da República, segundo o disposto nos artigos 103.º, n.º 2, 165.º, n.º 1, i) e 198.º da CRP, pelo que a Portaria não poderia prevalecer face ao disposto nas normas que constam de um decreto-lei autorizado, no caso o Código Fiscal do Investimento.

Assim, observa-se uma interpretação mais restritiva por parte da AT, invocando as normas de DUE mesmo que, como se demonstrou, não exista base legal europeia que sustente a sua posição. Ou seja, a AT recorre, mais uma vez, a uma interpretação sistemática que busca fundamento em normas de DUE que não preveem tal exclusão, o que revela uma interpretação pouco abrangente do regime em questão e acaba por prejudicar o interesse extrafiscal inerente a este benefício.

Neste conflito, surge outra problemática adicional, visto que a AT excluiu o benefício fiscal através da norma de exclusão prevista no artigo 1.º que consta, formalmente, da Portaria n.º 282/2014. Tendo natureza de regulamento de execução, este não pode contrariar ou ir além da lei, em sentido material, que regula.

3. Enquadramento de “Instalações Fabris”

Tomamos como referência o processo arbitral n.º 483/2022-T, de 10 de março de 2023, que aborda a interpretação da subalínea ii), n.º 2 do artigo 22.º do CFI.

Este preceito dispõe que, para efeitos de RFAI, releva o investimento em ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado novo, com a exceção do investimento na “construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo se forem instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas”.

De acordo com o entendimento do tribunal, esta norma peca pela falta de clareza. A interpretação literal desta subalínea, conduz-nos à conclusão de que apenas o investimento em edifícios, em estado de uso, que não sejam “instalações fabris ou (edifícios) afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas”, está excluído da aplicação de RFAI. No caso em concreto, estava em causa um armazém diretamente afeto ao processo produtivo da empresa.

A AT defende, neste processo, que o investimento, materializado em obras num edifício adquirido em estado de uso, não é elegível para efeitos de RFAI. No entanto, como referido, caso sejam “instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas”, ou seja, sendo edifícios (em estado de uso ou novos) diretamente ligados à atividade da empresa, segundo a subalínea ii), alínea a), n.º 2 do artigo 2.º do CFI, este investimento já será elegível para RFAI.

O tribunal arbitral, contrariamente à AT, entende que o investimento é elegível nas condições supramencionadas. Corrobora com a ideia de que as reparações em edifícios, por exemplo, são efetuadas em edifícios usados, característica essa que terá exigido as tais reparações. Assim, não se descobre a lógica subjacente à exclusão, por parte da AT, deste investimento para efeitos de RFAI.

O interesse que está na génese desta subalínea do artigo 22.º do CFI reflete um apoio à inovação, reestruturação e aperfeiçoamento das instalações ligadas à atividade dos sujeitos passivos, de modo a aumentar a produtividade e a competitividade. Logo, na ótica do elemento teleológico, esta norma pretende fomentar o investimento e a inovação em vários setores de atividade. No caso da subalínea em apreço, pretende-se assegurar que o investimento realizado em edifícios essenciais à atividade seja elegível para efeitos de RFAI, visto que se tratam de estruturas específicas que assumem um papel crucial na atividade da empresa. Tal é o caso das instalações fabris que, no âmbito de uma atividade de produção, podem estar associadas ao cumprimento funções nucleares da atividade.

A propósito do enquadramento de “instalações fabris”, o processo n.º 21/2011-T, de 5 de junho de 2016, havia já afirmado que este conceito corresponde a todas as instalações

ligadas de forma imediata ao processo produtivo. Esta interpretação aponta, assim, para uma noção mais abrangente e, por sua vez, estabelece uma relação com o interesse que subjaz a este benefício, o aumento do investimento.

Assim, a exclusão deste investimento, tal como defendido pela AT, da aplicação deste auxílio de Estado, levaria a um desacelerar do processo produtivo e à regressão do desempenho do sujeito passivo na respetiva atividade produtiva.

Mais uma vez, observa-se um entendimento restritivo por parte da AT que sobrepõe o interesse fiscal associado à tributação regra face ao interesse extrafiscal de investimento decorrente da implementação do benefício fiscal.

Posto isto, neste caso, deve-se ter em consideração o elemento teleológico, pois parece ser o meio de interpretação que melhor salvaguarda o interesse refletido nesta norma, assegurando, assim, a prevalência da exceção em relação à regra.

Conclusão

Em suma, a interpretação da lei, seja ela de que natureza for, não é tarefa simples, uma vez que, tem de respeitar vários elementos, tentando alcançar uma lógica harmoniosa entre eles, sem desrespeitar o fim que a norma interpretada propôs assegurar.

Os benefícios fiscais existentes no nosso ordenamento jurídico apresentam-se como um mecanismo que abdica de receita fiscal para atingir fins extrafiscais alheios ao sistema tributário e que visam salvaguardar determinados fins. O acesso a estes pelas empresas resulta numa forma eficaz de impulsionar o crescimento económico, promover medidas sociais, políticas, religiosas e ambientais sem a intervenção direta do Estado. Logo, admite-se que são essenciais para aumentar a competitividade de qualquer sistema económico.

De facto, os casos *supra* ilustram com clareza a discórdia e a dificuldade da interpretação da lei em matéria de benefícios fiscais.

No caso das normas de direito tributário negativo, não se descarta a interpretação extensiva, reconhecendo-se o seu mérito e aplicação. Todavia, está vedada a interpretação restritiva, pelo que consideramos, face a esta imposição, ser errónea a interpretação efetuada, muitas vezes, pela AT. Neste sentido, comprova-se o uso excessivo do elemento sistemático que, como demonstrado, prejudica o interesse extrafiscal, o apoio ao investimento, e, consequentemente, o desenvolvimento económico.

Concluimos, considerando os exemplos mencionados, que aquando de um confronto entre uma norma de tributação e uma norma excecional, na dúvida, a interpretação que deve ser seguida é aquela que atribui primazia ao interesse extrafiscal, que resulta da criação da norma que contempla o benefício fiscal.

Em resumo, entendemos que a excecionalidade tem de prevalecer face à regra, com o intuito de preservar o objetivo alheio à fiscalidade de promoção de interesses de desenvolvimento social e económico que os benefícios fiscais pretendem acautelar, sob pena de se anular a *ratio* destas figuras excecionais.

Bibliografia

I. Livros e Artigos científicos

XAVIER, Alberto (1974) – *Manual de Direito Fiscal*. Lisboa (s.n.).

ANDRADE, Manuel A. Domingues De, FRANCESCO Ferrara (1963) – *Ensaio sobre a Teoria da Interpretação das Leis, Interpretação e aplicação das leis*, 2.^a ed., col. “Coleção Cultura Jurídica”, Coimbra: Arménio Amado.

BORGES, José Souto Maior (2001) – *Teoria geral da isenção tributária*, s.l., Malheiros Editores.

CASALTA Nabais, José (2021) – *Direito Fiscal*, 11.^a ed., s.l., Almedina.

GOMES, Nuno Sá (1991) – *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, col. “Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal”, Lisboa (s.n.).

HECK, Philipp (1947) – *Interpretação da lei e Jurisprudência dos Interesses*, São Paulo.

MACHADO, João Baptista (2018), *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, 1.^a ed., 25^a Reimpressão, s.l., Almedina.

MARQUES, Rui (2020) – *Código de IRC, Anotado e Comentado*, 2.^a ed., Coimbra: Almedina.

MARQUES, Paulo, Joaquim Miranda Sarmiento (2022) – *Impostos Porquê e Para quê?*, 1.^a ed., Coimbra: Almedina.

PAIS, Sofia Oliveira (2018) – *Princípios Fundamentais de Direito da União Europeia*, 3.^a ed., Coimbra: Almedina.

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas (2005) – *Fiscalidade*, Coimbra: Almedina.

SOUSA, Ileide Sampaio (2010) – *Jurisprudência dos Interesses e jurisprudência dos valores: características, diferenças, críticas e contributos à teoria dos direitos fundamentais*, v.11, 2.^a ed., col. “Direito e Democracia”, s.l., Canoas, p.189-197.

VASQUES, Sérgio (2019) – *Manual de Direito Fiscal*, 2.^a ed., Reimpressão, *s.l.*, Almedina.

II. Jurisprudência

2024

Processo n.º 495/2023-T, do CAAD, de 19 de fevereiro de 2024.

Processo n.º 268/2023-T, do CAAD, de 28 de março de 2024.

Processo n.º 752/2023-T, do CAAD, de 29 de abril de 2024.

Processo n.º 763/2023-T, do CAAD, de 27 de junho de 2024.

Processo n.º 652/2024-T, do CAAD, de 10 de novembro de 2024.

Processo n.º 345/2024-T, do CAAD, de 13 de novembro de 2024.

2023

Processo n.º 156/2022-T, do CAAD, de 13 de janeiro de 2023.

Processo n.º 483/2022-T, do CAAD, de 10 de março de 2023.

Processo n.º 485/2022-T, do CAAD, de 29 de março de 2023.

Processo n.º 561/2022-T, do CAAD, de 10 de abril de 2023.

Processo n.º 590/2023-T, do CAAD, de 24 de abril de 2024.

Processo n.º 149/2022-T, do CAAD, de 17 de maio de 2023.

Processo n.º 569/2022-T, do CAAD, de 13 de outubro de 2023.

2022

Processo n.º 113/2022, do CAAD, de 12 de dezembro de 2022.

2020

Processo n.º 307/2019-T, do CAAD, de 9 de março de 2020.

2019

Processo n.º 565/2018, do CAAD, de 20 de novembro de 2019.

2016

Processo n.º 21/2011-T, do CAAD, de 5 de junho de 2016.