



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA

Segurança jurídica: um travão europeu ao legislador fiscal?

Alexandre Miguel Pereira Ferreira

Faculdade de Direito

Universidade Católica Portuguesa – Escola de Lisboa

Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal elaborada sob orientação

do Senhor Professor Doutor João Félix Pinto Nogueira

Julho 2015

Lista de abreviaturas

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

CRP – Constituição da República Portuguesa

DUE – Direito da União Europeia

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

LOE – Lei do Orçamento de Estado

LGT – Lei Geral Tributária

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

TC – Tribunal Constitucional

TCAS – Tribunal Central Administrativo Sul

TFUE – Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

UE – União Europeia

Índice

1.	Nota introdutória.....	4
2.	A segurança jurídica em Portugal.....	6
2.1.	Fundamentos da segurança jurídica.....	6
2.2.	A segurança jurídica e a determinabilidade.....	8
2.3.	A proporcionalidade e os limites à determinabilidade.....	13
3.	A segurança jurídica na UE.....	16
3.1.	Caso SIAT.....	16
3.2.	Caso ITEL CAR.....	19
3.3.	Caso Berlington.....	22
3.4.	A segurança jurídica em fiscalidade direta.....	24
4.	O princípio da segurança jurídica europeu no direito português.....	33
4.1.	A noção de regime fiscal claramente favorável.....	33
4.2.	O problema dos 60%.....	36
4.3.	A lista negra e o excesso de segurança jurídica.....	37
5.	Conclusões.....	43

1. Nota introdutória

Nos termos do princípio-garantia da segurança jurídica, o Estado deve evitar que os seus cidadãos se encontrem sujeitos a normas cujos efeitos não consigam antever. Neste sentido, são de evitar cenários de insegurança que impendam sobre a esfera jurídica dos cidadãos. Nas palavras de ATIENZA, “*o Direito distingue-se de outras formas de ordenação da conduta porque atinge – em especial o Direito moderno – um alto grau de previsibilidade, a que se deve chamar certeza jurídica*”¹.

Não obstante, a segurança jurídica não se apresenta como um conceito unívoco². Este pode ser desagregado em diferentes feixes normativos, tais como: (i) na proibição da retroatividade; (ii) na inalterabilidade do caso julgado; (iii) na estabilidade de casos decididos mediante atos administrativos constitutivos de direitos; (iv) na estabilidade do ordenamento jurídico; (v) na proteção contra o abuso das forças das autoridades públicas; (vi) no princípio da legalidade, numa vertente material³.

A nossa dissertação centrar-se-á no último destes comandos, isto é, no princípio da segurança jurídica enquanto arrimo do princípio da determinabilidade, no contexto nacional e europeu.

O ponto de partida para a nossa análise foi o acórdão do TJUE no caso SIAT⁴. Neste, o tribunal julgou uma norma tributária doméstica contrária ao DUE por não garantir os níveis mínimos de segurança jurídica exigíveis⁵. Posteriormente, o TJUE pronunciou-se novamente sobre este tema, no domínio da fiscalidade direta, nos acórdãos ITEL CAR⁶ e Berlington⁷, aos quais faremos igualmente referência.

¹ Entende o autor que “*A certeza do Direito é, todavia, variável: menor, nos sistemas pouco evoluídos (...) e, maior, nos sistemas jurídicos evoluídos*” (ver ATIENZA, Manuel, *O sentido do Direito*, Escolar Editora, 2014, p. 206).

² Entende CHORÃO que a segurança jurídica se reconduz às seguintes refrações: “*a) a ordem emanente à existência e funcionamento do sistema jurídico (segurança pelo ou através do Direito); b) situação de cognoscibilidade, estabilidade e previsibilidade do Direito, de modo a poder cada um saber daquilo a que deve ater-se na ordem jurídica (segurança do Direito ou certeza do Direito); c) salvaguarda dos cidadãos perante o poder do Estado (segurança perante o Direito)*” (ver CHORÃO, Mário Biggote, *Polis-Enciclopédia Verbo da Sociedade e do Estado*, Vol. V, Verbo, 1997, p. 646).

³ Quanto às três primeiras refrações e com referência aos Acórdãos do TC n.º 786/96 e n.º 141/02 ver CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.ª edição, Almedina, 2003, p. 257.

⁴ TJUE, 05.07.2012, C-318/10.

⁵ Decorre da decisão que as exigências da segurança jurídica exigem “*que as regras de direito sejam claras, precisas e previsíveis nos seus efeitos, em especial quando podem ter sobre os indivíduos e as empresas consequências desfavoráveis*” (§ 58).

⁶ TJUE, 03.10.2013, C-282/12.

Partindo de uma análise concatenada do princípio da determinabilidade doméstico e da ideia segurança jurídica europeia vertida nos referidos acórdãos, verificaremos se o DUE requer ou impõe um novo limite ao legislador nacional, ou seja, se a “segurança jurídica europeia” se impõe como um travão ao poder legiferante dos Estados-membros no âmbito da tributação direta.

⁷ TJUE, 11.06.2015, C-98/14.

2. A segurança jurídica em Portugal

2.1. Fundamentos da segurança jurídica

A segurança jurídica, no seu plano material, determina que os cidadãos devem poder confiar nos atos do poder legislativo e na vinculação do Estado aos deveres de boa-fé, de cumprimento substantivo das normas, de lealdade e de respeito pelos particulares.

Ensina CANOTILHO que a segurança jurídica impõe que as normas sejam dotadas de fiabilidade, clareza, racionalidade e transparência para que “*o cidadão veja garantida a segurança nas suas disposições pessoais e nos efeitos jurídicos dos seus próprios atos*”⁸. De acordo com o autor, a segurança jurídica configura um elemento constitutivo do Estado de Direito, nos termos do artigo 2.º da CRP, visto que “*o homem necessita de segurança para conduzir, planificar e conformar autónoma e responsabilmente a sua vida*”⁹. Acrescenta NABAIS que o princípio da segurança jurídica, ínsito na ideia de Estado de Direito, serve como critério de ponderação em situações em que “*há que tutelar a confiança dos contribuintes depositada na atuação dos órgãos do Estado*”¹⁰.

No mesmo sentido, MIRANDA entende que a segurança jurídica apenas alcança a sua máxima realização em Estado de Direito, pois nesta se manifestam, em simultâneo: certeza, compreensibilidade, razoabilidade, estabilidade, previsibilidade e determinabilidade¹¹.

O princípio da segurança jurídica encontra-se também relacionado com a legitimação democrática da lei uma vez que os cidadãos só lograrão concordar com uma norma se lhes for dada a possibilidade de conhecer “*os resultados práticos que ela vai produzir*”, dependendo a democracia “*de um consenso estável e comunitariamente*

⁸ O autor escreve que o princípio da segurança jurídica, em sentido amplo, se manifesta na seguinte formulação: o “*indivíduo tem do direito poder confiar em que aos seus atos ou às decisões públicas incidentes sobre os seus direitos, posições ou relações jurídicas alicerçados em normas jurídicas vigentes e válidas por esses atos jurídicos deixados pelas autoridades com base nessas normas se ligam os efeitos jurídicos previstos e prescritos no ordenamento jurídico*” (ver CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito... ob. cit.*, p. 257 e ss.).

⁹ Ver CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito... ob. cit.*, p. 257 e ss.

¹⁰ Ver NABAIS, Casalta, *Direito Fiscal*, 7ª Edição, Almedina, 2014, p. 148 e ss.

¹¹ Percorrendo cada uma das faces da segurança jurídica ver MIRANDA, Jorge, *Manual de Direito Constitucional*, Tomo IV, Direitos Fundamentais, 4ª Edição, Coimbra Editora, 2008, p. 272 e ss.

partilhado acerca dos resultados proporcionados pelo direito”¹². Daqui brota a noção de autoimposição que requer que os cidadãos consintam e alcancem as normas que lhes serão impostas mediante um exercício político-representativo¹³. Com efeito, “*a democracia seria incompatível com a indeterminação, porque ela pressupõe que são as legislaturas eleitas que formam juízos, os aprovam e os vêem seguidos pelos tribunais*”¹⁴.

Porém o princípio da segurança jurídica não decorre apenas do princípio de Estado de Direito democrático, sendo também um reflexo do princípio da legalidade, patente no artigo 103.º, n.º 2 da CRP.

O princípio da legalidade desdobra-se numa vertente formal¹⁵ e numa vertente material¹⁶. A segunda refere-se, no domínio tributário, à forma suficientemente determinada que o imposto, contribuição ou taxa se deve encontrar delimitado.

Por conseguinte, a vertente material exige que a legislação tributária contenha uma disciplina completa dos elementos essenciais de cada imposto: a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes, quando restringidas ou condicionadas¹⁷. Contudo, a intensidade do princípio da reserva de lei material implica que a lei não se fique apenas “*pelos princípios ou bases gerais da incidência, taxa,*

¹² Ver HESPANHA, António Manuel, *O Caleidoscópio do Direito O Direito e a Justiça nos Dias e no Mundo de Hoje*, 2ª Edição, Almedina, 2009, p. 202 e ss.

¹³ Quanto ao princípio do Estado de direito democrático, o TC pronunciou-se, no Acórdão n.º 287/1990, de 30.10.1990, confirmando a sua plena eficácia, sendo “*Essa eficácia (...) produzida quando constituir «consequência imediata e irrecusável daquilo que constitui o cerne do Estado de um direito democrático, a saber, a protecção dos cidadãos contra a prepotência e o arbitrio»*”.

¹⁴ Ver DOURADO, Ana Paula, *O Princípio da Legalidade Fiscal, Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Almedina, 2007, p. 512.

¹⁵ Esta reporta-se às exigências de criação legislativa, ditando a intervenção do Parlamento na fixação da disciplina tributária ou, mediante lei de autorização legislativa, do Governo, assembleias legislativas regionais ou assembleias das autarquias locais, nos termos dos artigos 165.º, n.º 1, i), 227.º, n.º 1, i) e 238.º, n.º 3 da CRP.

¹⁶ No acórdão n.º 57/1995, de 12.04.1995, o TC identificou no princípio da legalidade uma função democrática (formal) “*segundo a qual, representando os impostos uma grave ingerência na esfera patrimonial dos cidadãos, devem aqueles ser determinados e aceites por estes, através dos seus representantes ao Parlamento, que respondem politicamente perante os eleitores pela criação e definição dos impostos*” e uma função garantística (material) “*de garantia de que os cidadãos saibam antecipadamente e com exactidão o que vão ser chamados a pagar, dada a anterioridade da lei parlamentar relativamente à actividade administrativa fiscal*”(ver ainda CORTE-REAL, Carlos Pamplona, *Direito Fiscal, Apontamentos*, Lisboa, 1980, p. 109).

¹⁷ Quanto aos elementos dos impostos previstos no artigo 103.º, n.º 2 da CRP (ver DOURADO, Ana Paula, *O Princípio... ob. cit.*, pp. 103-142).

benefícios fiscais e garantias dos contribuinte, devendo antes compreender tendencialmente toda a disciplina normativa destes aspetos”¹⁸.

Assim, deve ser garantida uma densidade robusta a todos elementos constitutivos da obrigação jurídico-tributária. Isto é, de forma a conceder maior proteção ao destinatário da norma o legislador deve extravasar o domínio essencial das taxas, benefícios e garantias dos contribuintes e conceder total completude e segurança aos restantes elementos da tributação.

Destarte, do princípio da legalidade, na sua vertente material, decorre o princípio da determinabilidade, de acordo com o qual o núcleo vital dos encargos tributários deverá ser concebido de modo extenso e completo.

2.2. A segurança jurídica e a determinabilidade

Explica CANOTILHO que do princípio da segurança jurídica brota o princípio da determinabilidade, que acarreta *“a conformação material e formal dos atos normativos em termos linguisticamente claros, compreensíveis e não contraditórios”*¹⁹. Segundo o autor, o princípio da segurança jurídica, conquanto postula o princípio da determinabilidade, desdobra-se em dois vetores-chave. Por um lado, exige clareza das normas legais de onde seja extraível uma solução jurídica inequívoca e, por outro, exige densidade suficiente na regulamentação legal que (i) permita alicerçar as posições juridicamente protegidas dos cidadãos, (ii) constitua uma norma de atuação para o poder público e, (iii) permita fiscalizar da legalidade e a defesa dos direitos e interesses dos cidadãos²⁰.

O princípio da determinabilidade deve assumir uma robustez reforçada no domínio tributário ou, posto de outro modo, a previsibilidade da lei deve atingir *“superlativa importância quando lidamos com taxas, contribuições e impostos”*²¹.

Isto porque, em primeiro lugar, a fiscalidade assume-se como um espaço de autotributação, de acordo com o qual a tarefa de interpretar e aplicar as normas fiscais

¹⁸ Ver NABAIS, José Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Almedina, 2009, p. 368 e ss.

¹⁹ Ver CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito... ob. cit.*, p. 257 e ss.

²⁰ Ver CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito... ob. cit.*, 7.^a edição, Almedina, 2003, p. 258

²¹ Ver VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2012, p. 287 e ss.

cabe primariamente ao tributado²², o qual arrecada o imposto que, posteriormente, remete ao erário público.

De acordo com SANCHES o sujeito passivo é, atualmente, o principal intérprete e aplicador da norma fiscal, cabendo-lhe “*saber se é ou não um sujeito passivo de um certo imposto*”, “*se está, ou não, sujeito a deveres de cooperação e quais*” e, bem assim, “*proceder ao cálculo do imposto a pagar (...) e entregar aos cofres do Estado, mediante uma autoavaliação da sua dívida fiscal, o imposto que considera ser devido*”²³.

Por conseguinte, caso a legislação fiscal não se revele suficientemente clara e precisa, não poderá o sujeito passivo cumprir com as suas obrigações legais em pleno e atempadamente.

Em segundo lugar, a determinabilidade deve ser um pilar no âmbito fiscal porquanto os impostos configuram uma agressão pública à autonomia patrimonial privada²⁴, sendo um verdadeiro modo de “amputação” da riqueza daqueles a que a estes estão sujeitos: os contribuintes²⁵.

Tendo presente a importância da determinabilidade, a doutrina defendeu, no passado, que o direito tributário deveria ser guiado por uma tipologia normativa taxativa, derivando desta um catálogo de direitos que constituíam uma “*verdadeira Magna Charta do contribuinte*”²⁶. De acordo com XAVIER, o facto tributário deveria ajustar-se, em absoluto, ao tipo abstrato, só assim havendo lugar a tributação²⁷.

Contudo, a defesa de um direito fiscal vincado por uma tipicidade fechada, que imponha uma absoluta e inviolável clareza às normas, encontra-se hodiernamente superada por dois fatores fundamentais.

Primeiramente, o nível de segurança jurídica que tal conceção exige é, em si mesmo, impossível de ser obtido. ZIPPELIUS explica que a exigência de normas claras

²² Ou ao sujeito passivo, caso exista uma situação de repercussão legal ou contratual.

²³ Ver SANCHES, José Luís Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 2007, p. 174 e ss.

²⁴ Ver MIRANDA, Jorge e MEDEIROS, Rui, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo II, Coimbra Editora, Janeiro de 2006, p. 217.

²⁵ Ver MIRANDA, Jorge e MEDEIROS, Rui, *Constituição... ob. cit.*, p. 217.

²⁶ Ver XAVIER, Alberto, *Manual de Direito Fiscal*, I, Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, 1974, p. 118 e ss. (com referência à doutrina de Alberto Xavier, ver DOURADO, Ana Paula, *O Princípio... ob. cit.*, pp. 321-328).

²⁷ Ver PEREIRA, Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, 4ª Edição, Almedina, 2011, p. 142 e ss.

e precisas encontra “*um limite no facto de a maioria dos conceitos jurídicos não ser exatamente determinável em termos semânticos*”²⁸.

Em segundo lugar, não se reputa concebível que o legislador tenha a capacidade de pré-determinar uma solução equitativa para todo e qualquer negócio jurídico conduzido por todo e qualquer contribuinte.

Com efeito, um sistema fiscal pautado por um princípio de tipicidade fechada, geraria um cenário de insegurança jurídica. As leis tenderiam a proliferar para garantir uma solução adequada a todas as situações dependentes de proteção jurídica, provocando uma teia jurídico-tributária a que o contribuinte médio dificilmente conseguiria atender²⁹. Daqui decorreriam expectáveis situações de incumprimento visto que “*um direito já não inteiramente compreensível converte-se inevitavelmente em direito já não inteiramente observado*”³⁰.

Por outro lado, se o legislador evitasse uma produção legislativa incessante, as lacunas (que surgissem ou fossem detetadas) permaneceriam cristalizadas na ordem jurídica, potenciando tratamentos desiguais e favorecendo o planeamento fiscal elisivo. Isto é, evitando um fenómeno de inflação normativa, o sistema fiscal encontrar-se-ia repleto de lacunas, não promovendo, desse modo, a equidade de tratamento perante situações (economicamente) idênticas.

Neste sentido, defende NABAIS que o princípio da determinabilidade não postula um dever de pormenorizar integralmente a disciplina dos impostos, contribuições e taxas, uma vez que tal dever comportaria o surgimento de lacunas no que respeita às situações desligadas dessa disciplina³¹.

Face ao exposto, ainda que o princípio da determinabilidade se afigure essencial no domínio fiscal, a sua intensidade não deve ser absoluta sob pena de se suprimirem outros bens jurídicos igualmente relevantes.

Cumprе esclarecer que o princípio da determinabilidade exige “*um mínimo de clareza e de transparência do tipo*”, permitindo “*a calculabilidade e a previsibilidade*”

²⁸ Ver ZIPPELIUS, Reinhold, *Teoria Geral do Estado*, 3ª Edição, Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 388 e ss.

²⁹ Neste sentido, ver ZIPPELIUS, Reinhold, *Teoria... ob. cit.*, p. 388 e ss.

³⁰ Ver ZIPPELIUS, Reinhold, *ob. cit.*, p. 388 e ss.

³¹ Ver NABAIS, José Casalta, *O Dever... ob. cit.*, p. 377.

da obrigação fiscal”³². Ou seja, o direito fiscal deverá assentar no recurso a tipos, ao invés de conceitos fechados. Defende DOURADO que o princípio da legalidade fiscal “*recomenda que os tipos legais (indeterminados) sejam progressivamente estabilizados (determinados, tendencialmente fechados) pela administração e tribunais, justamente com o recurso aos tipos empíricos – tipos frequentes e tipos médios – subjacentes*”³³.

Quanto à admissão, de conceitos indeterminados em direito fiscal, decidiu o TC³⁴ que a exigência de densificação e descrição das normas tributárias deve ser pormenorizada quanto baste para conferir previsibilidade à atuação tributária³⁵⁻³⁶. Estas figuras “*guardadas certas margens de segurança, flexibilizam o sistema tornando-o apto a abranger, através da interpretação «circunstâncias novas, porventura imprevisíveis ao tempo da formulação da lei»*”³⁷.

Assim, a utilização de conceitos gerais por parte do legislador não prejudica necessariamente “*a susceptibilidade de apreensão dos factos sujeitos a imposto por parte de um destinatário normal, nem tão pouco viola o princípio da legalidade tributária*”, desde que a atuação da administração tributária permaneça “*passível de ser controlada pelo competente tribunal administrativo e tributário*”³⁸.

Neste sentido, não deverá ser concedida uma margem de discricionariedade tão ampla à administração tributária que importe uma transferência para esta do poder de criação da obrigação fiscal. Efetivamente, a tipicidade fiscal, corporizada no princípio da determinabilidade, “*tem o seu núcleo essencial na reserva da competência da lei para a seleção dos factos da vida social que devem ser objeto de tributação, na manutenção do dictum do legislador ordinário quanto à determinação dos factos tributáveis*”.

³² Ver SANCHES, Saldanha José Luís, *A Segurança Jurídica no Estado Social de Direito: Conceitos Indeterminados, Analogia e Retroactividade no Direito Tributário*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 310/312, 1985, p. 299.

³³ Ver DOURADO, Ana Paula, *O Princípio... ob. cit.*, p. 549.

³⁴ Acórdão n.º 756/95, de 27.03.1996.

³⁵ Julgou o Tribunal que “*o emprego de conceitos amplos e por vezes indeterminados – os únicos que garantem a plasticidade que possibilite a adaptação ao constante aparecimento de novas situações que, substancialmente iguais a outras já tributadas, não estejam ainda formalmente descritas com precisão – não deixa (...) de se poder louvar no cumprimento do mandato de igualdade em sentido material, não permitindo o aparecimento constante de refúgios de evitação fiscal*”.

³⁶ Escreve DOURADO que “*A enumeração taxativa conduzirá a uma maior imprecisão, no sentido em que certos rendimentos semelhantes ao “paradigma”, ao “tipo” objecto da lei, ficam de fora, e conduzem a um tratamento diferente de situações semelhantes*” (ver DOURADO, Ana Paula, *O Princípio... ob. cit.*, p. 149)

³⁷ Acórdão n.º 500/09, de 30.09.2009.

³⁸ Acórdão n.º 500/09, de 30.09.2009

Ademais, escreve DOURADO que as exigências de determinação não devem colocar em crise as exigências de simplificação do Direito, visto que “*o problema do grau de determinação legal exigível deve ter em conta (...) a questão da simplificação, enquanto pressuposto da tipicidade e, simultaneamente, da igualdade*”³⁹. Também NABAIS explica que a “*hipertrofia e a complexidade técnica da legislação fiscal*”⁴⁰ fazem germinar o risco do direito fiscal se distanciar da expressão da Ideia de Direito, resultante da corporização de verdadeiros princípios materiais.

Em suma, defender a tipicidade fechada para alcançar a justeza tributária poderia gerar um resultado oposto ao idealizado, esclarecendo MACHADO que “*a exigência de segurança pode, porém, conflitar com a exigência de justiça*” decorrendo destes uma relação de tensão dialética⁴¹.

Nestes termos, julgou o TC que o princípio da segurança jurídica deve ser sacrificado quando sejam acolhidas soluções jurídicas erigidas à margem da justiça, enquanto máxima, ditando que apenas as “*soluções em que não seja possível creditar ao legislador o objectivo de realizar o valor de justiça, com o qual a segurança e a certeza do Direito estão em tensão permanente (...), são susceptíveis de invalidação com recurso a este princípio constitucional*”⁴².

Aqui chegados, há que concluir que o princípio da determinabilidade não obsta a normas relativamente indeterminadas, conquanto tal se justifique⁴³ e não torne excessivamente complexo o cumprimento das obrigações fiscais que impendem sobre os respetivos destinatários.

Ao nível doméstico, a questão nevrálgica reconduz-se a saber se os resultados de determinada norma são previsíveis o suficiente para que o contribuinte consiga adequar o seu comportamento a determinado comando legal, sendo capaz de antecipar os resultados que tal comportamento carreará para a sua esfera jurídica.

Por todo o aduzido, o princípio da determinabilidade fiscal representa um anteparo dos contribuintes face ao Estado, assegurando-lhes um significativo nível de

³⁹ Ver DOURADO, Ana Paula, *O Princípio... ob. cit.*, p. 580.

⁴⁰ Ver NABAIS, Casalta, *Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, 2005, p. 72.

⁴¹ Acrescenta o autor que “*A justiça representa um ideal de hierarquia superior. A segurança representa um valor de escalão inferior, mais diretamente ligado à utilidade, às necessidades práticas e às urgências da vida*” (ver MACHADO, J. Baptista, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, 2013, p. 55).

⁴² Acórdão n.º 345/2009, de 08.07.2009.

⁴³ Por exemplo, pelo intuito de obviar à evasão e fraude fiscais ou pelas exigências de simplificação.

proteção. Destarte, as exigências da determinabilidade cumprem o papel de limite ao legislador e, *a fortiori*, favorecem o cabal cumprimento dos poderes de soberania.

Contudo, e como referido, os limites à (in)segurança jurídica não se revelam evidentes, exigindo-se que o legislador fiscal obste à criação de normas dotadas de “*formulações extremamente latas ou conceitos indeterminados, cujo preenchimento é conferido ao intérprete, sobretudo à Administração fiscal*”⁴⁴.

2.3. A proporcionalidade e os limites à determinabilidade

Dado não ser claro qual a intensidade que deve ser conferida à densificação das normas tributárias, cumpre indagar onde se encontram os seus limites à luz do princípio da proporcionalidade, o qual postula que “*entre o conteúdo da decisão estadual e o fim que ela prossegue haja sempre um equilíbrio, uma ponderação e uma “justa medida”*”⁴⁵.

As garantias do princípio da determinabilidade encontram-se intrinsecamente limitadas por outras garantias constitucionais quando se revelem incompatíveis⁴⁶, sendo que “*a limitação resulta dos compromissos naturais entre valores constitucionais que concorrem diretamente em determinados tipos de situações e que, nessas circunstâncias, reciprocamente se limitam*”⁴⁷. Não sendo possível prescrever a realização ótima de todos os princípios, cabe solucionar a tensão entre as diferentes garantias “*tentando harmonizar da melhor maneira os preceitos divergentes*”⁴⁸, com recurso a um princípio de concordância prática⁴⁹.

O controlo de proporcionalidade pressupõe uma metódica trifásica: de adequação, de necessidade e de proporcionalidade em sentido estrito. Recorreremos a

⁴⁴ Ver CAMPOS, Diogo Leite de, *Direito Tributário*, 2ª Edição, Almedina, 2003, p. 170 e ss.

⁴⁵ Ver AMARAL, Maria Lúcia, *A Forma da República – Uma Introdução ao estudo do direito constitucional*, Coimbra Editora, 2005, p. 186 e acórdão do TC n.º 187/2001, de 26.06.2001.

⁴⁶ Quanto à exigência de determinabilidade de normas restritivas ver NOVAIS, Reis, *Os Princípios Constitucionais Estruturantes da República Portuguesa*, Coimbra Editora, 2004, pp. 190 e MACHETE, Pedro e VIOLANTE, Teresa, *O Princípio da Proporcionalidade e da Razoabilidade na Jurisprudência Constitucional, também em relação com a Jurisprudência dos Tribunais Europeus*, XV Conferência Trilateral do Tribunais Constitucionais de Espanha, Itália e Portugal, 2013, pp. 28-30.

⁴⁷ Ver ANDRADE, José Carlos Vieira de, *Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, Almedina, 1998, p. 214.

⁴⁸ Ver ANDRADE, José Carlos Vieira de, *Os direitos... ob. cit.*, p. 222

⁴⁹ Impõe-se que “*o sacrifício de cada um dos valores constitucionais seja necessário e adequado à salvaguarda dos outros*”, comprimindo-se “*o menos possível cada um dos valores em causa segundo o seu peso na situação*” (ver ANDRADE, José Carlos Vieira de, *Os direitos... ob. cit.*, p. 223).

estes testes para aferir da bondade da tipologia taxativa das normas fiscais, quando confrontada com outros valores jurídicos constitucionalmente protegidos.

Recorreremos à *adequação* para verificar se a restrição em causa é apropriada ao fim almejado⁵⁰⁻⁵¹. Aferiremos se a rigidez das normas fiscais permite obter uma maior segurança jurídica na esfera do contribuinte, ou seja, se esse configura o meio adequado à prossecução do objetivo de segurança jurídica.

O reforço de uma aplicação automática lógico-subsuntiva, que não garanta plasticidade suficiente às normas fiscais, não se revela *adequado* para promover a segurança jurídica porquanto dita uma situação de inflação normativa, geradora, por seu turno, de instabilidade.

Nos termos do teste de *necessidade*, impõe-se verificar se existem meios menos lesivos de garantir segurança jurídica ao contribuinte⁵².

Um sistema tributário orientado por conceitos indeterminados poderá garantir segurança jurídica suficiente ao destinatário das normas desde que não permita uma conduta arbitrária do poder público. Ou seja, a arbitrariedade da atuação da administração tributária configura o limite a partir do qual a indeterminação legal é potencialmente geradora de insegurança jurídica⁵³.

Deste modo, cremos que algum grau de indeterminação permite ao destinatário da norma fiscal proceder à sua interpretação e aplicação, desde que seja preservado um nível mínimo de densificação que permita antecipar (e, se necessário, contestar) a atuação da administração.

⁵⁰ Ver CANAS, Vitalino, *Constituição Prima Facie: Igualdade, Proporcionalidade, Confiança (Aplicados ao “corte” de pensões)*, Revista Eletrónica de Direito Público, Número 1, 2014, p. 13 e MIRANDA, Jorge, *Manual de Direito Constitucional*, vol. IV, Coimbra, Coimbra Editora, 2000, p. 207.

⁵¹ O controlo da adequação é especialmente exigente no que toca ao poder legiferante pois a legitimação democrática do legislador confere-lhe uma margem de conformação ponderada casuisticamente (ver acórdão do TC n.º 345/2009, de 08.07.2009 e ainda CANAS, Vitalino, *Proporcionalidade (Princípio da)*, *Dicionário Jurídico da Administração Pública*, 6.º Vol., Lisboa, 1994, p. 333).

⁵² O teste de necessidade “*equivale a exigibilidade desta intervenção ou decisão*” (ver MIRANDA, Jorge, *Manual de Direito Constitucional*, vol. IV, Coimbra Editora, 2000, p. 207). Este teste confere aos cidadãos o direito à menor desvantagem possível, obrigando o legislador à opção “*de entre os meios disponíveis que gozem de idoneidade similar, [daquele] que implique menos custos para os interesses prejudicados com a realização do fim público prosseguido*” (ver MACHETE, Pedro e VIOLANTE, Teresa, *O Princípio... ob. cit.*, p. 19). Para garantir maior operacionalidade do teste de exigibilidade, podem ser apontados quatro subtestes, de exigibilidade material, espacial, temporal e pessoal (ver CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito... ob. cit.*, p. 264).

⁵³ Ensina DOURADO que “*a governação de uma comunidade afastar-se-á do ideal de um Estado de Direito (será arbitrária) se houver um défice elevado de constrangimento legal, de igualdade assegurada por lei e de previsibilidade das decisões tomadas por quem aplica a lei*” (ver DOURADO, Ana Paula, *O Princípio... ob. cit.*, p. 329).

O teste de proporcionalidade em sentido estrito exige “*que a providência não fique aquém ou além do que importa para se obter o resultado devido – nem mais nem menos*”⁵⁴, contrapondo-se os custos e benefícios resultantes da adoção de determinada norma⁵⁵.

Os custos de um sistema fiscal rígido revelam-se *desproporcionados*, importando maiores riscos do que benefícios para o erário público, pois permite que os sujeitos passivos “*se furtem, sem necessidade de recurso a comportamentos ilícitos, à aplicação da lei fiscal*”⁵⁶.

Por último, e assumindo que os sujeitos com maiores recursos económicos terão condições reforçadas para planear a sua atividade económica, uma tipologia taxativa das normas fiscais tenderia a consagrar um verdadeiro *Matthew Effect*⁵⁷ no direito fiscal: àqueles que dispusessem de mais recursos seriam garantidas maiores hipóteses de obviar ao pagamento de impostos face àqueles que dispõe de menos.

Acresce que, as garantias decorrentes do princípio da determinabilidade devem ser compreendidas em harmonia com as garantias decorrentes do princípio da igualdade, uma vez que a rigidez no domínio fiscal tende a culminar com o tratamento diferenciado de negócios jurídicos idênticos, incentivando a elisão fiscal.

Deste modo, a eficácia do direito fiscal depende de normas cuja precisão seja suficiente para permitir ao contribuinte conduzir as suas atividades económicas adequadamente (princípio da segurança jurídica) e, bem assim, da rejeição de um normativo dominado pela rigidez (princípio da igualdade)⁵⁸.

⁵⁴ Ver MIRANDA, Jorge, *Manual... ob. cit.*, p. 207.

⁵⁵ O teste de proporcionalidade consiste num balanceamento das desvantagens da restrição face às vantagens do fim que esta visa (ver CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito... ob. cit.*, pp. 270 e CORREIA, Sérvulo, *Legalidade... ob. cit.*, pp. 75 e ss.).

⁵⁶ Ver SANCHES, Saldanha José Luís, *Os Limites... ob. cit.*, pp. 29 e ss.

⁵⁷ Sobre o *Mathew Effect* em direito fiscal ver MCMAHON JR., Martin J., *The Matthew Effect and Federal Taxation*, Boston College Law Review, Vol. 45., Issue 5, 2004.

⁵⁸ Entende DOURADO que “*não sendo recomendáveis nem as tipificações legais exaustivas e fechadas, nem a proliferação de disposições legais (muito) indeterminadas, o ideal será a combinação entre tipos legais tendencialmente fechados quando os tipos empíricos subjacentes estão identificados e estabilizados, e os tipos legais tendencialmente abertos, cabendo neste caso aos regulamentos ou portarias fazer os desenvolvimentos necessários*” (ver DOURADO, Ana Paula, *O Princípio... ob. cit.*, p. 641).

3. A segurança jurídica na UE

A UE comporta, no domínio tributário, uma série de limites ao poder legiferante dos Estados, nomeadamente os decorrentes das liberdades fundamentais, das normas sobre auxílios de Estado, da união económica e monetária e da cidadania europeia⁵⁹.

Não obstante, tendo em consideração que o artigo 115.º do TFUE exige unanimidade para a aprovação de normas no domínio da fiscalidade direta, a harmonização positiva neste domínio torna-se especialmente difícil de obter⁶⁰.

Desta forma, a harmonização fiscal é tendencialmente realizada de forma negativa, mediante a jurisprudência do TJUE⁶¹. Neste último domínio, e nas palavras amiúde repetidas do Tribunal “*Embora, no estado actual do direito comunitário, a matéria dos impostos directos não se encontre enquanto tal incluída na esfera de competências da Comunidade, não é menos certo que os Estados-membros devem exercer as competências que detêm respeitando o direito comunitário*”⁶².

Por forma a determinarmos o impacto de um princípio em tributação direta cumpre analisar as decisões proferidas no âmbito dessa mesma matéria, sendo que a segurança jurídica nas normas tributárias domésticas foi recentemente analisada pelo TJUE nos acórdãos SIAT⁶³, ITEL CAR⁶⁴ e Berlington⁶⁵.

3.1. Caso SIAT

No caso SIAT, o litígio entre a *société d’investissement pour l’agriculture tropicale* S.A. (SIAT) e o Estado belga. O TJUE pronunciou-se, em sede de reenvio prejudicial, quanto ao facto do Estado belga ter recusado a dedução, como despesas profissionais, de pagamentos por serviços prestados à SIAT, por entidades não residentes fiscais na Bélgica.

⁵⁹ Ver CUNHA, Patrícia Noiret, *A Tributação Directa na Jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias*, Coimbra Editora, 2006, pp. 117 e ss.

⁶⁰ Quanto a esta matéria ver VASQUES, Sérgio, *Manual... ob. cit.*, pp. 117-121

⁶¹ Sobre esta matéria ver TERRA, J. M. Ben, WATTEL, Peter J., *European Tax Law Abridged Student Edition*, 5ª Edição, Wolters Kluwer, 2008, pp. 10-11 e 91-94.

⁶² TJUE, 14.02.1995, C-279/93, Schumacker.

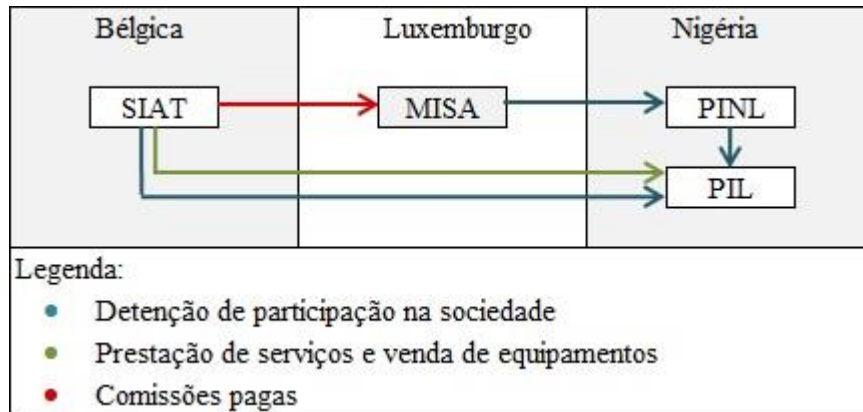
⁶³ TJUE, 05.07.2012, C-318/10.

⁶⁴ TJUE, 03.10.2013, C-282/12.

⁶⁵ TJUE, 11.06.2015, C-98/14.

A SIAT é uma sociedade belga que constituiu, com o grupo nigeriano Presco International Limited (PINL), uma filial na Nigéria, denominada Peso Industries Limited (PIL). A SIAT prestava serviços e vendia equipamentos à PIL encontrando-se vinculada ao pagamento destas operações. Por fim, a SIAT devolvia parte dos lucros que daqui obtinha à sociedade Megatrade International SA (MISA), a título de comissões pela angariação de negócios.

Fig. 1: Esquema representativo do caso SIAT



As sociedades MISA e a SIAT puseram termo à sua parceira comercial acordando num montante a pagar a título de comissões, de forma a saldar todas as dívidas, tendo este montante sido relevado como despesa nas contas da SIAT. Cumpre notar que a MISA é uma sociedade *holding* residente fiscal no Luxemburgo, regida pelo regime fiscal das sociedades de participações financeiras e não se encontrava sujeita a um imposto análogo ao que as sociedades belgas estavam sujeitas.

A *regra geral* de dedução de despesas belga dispunha que para que o sujeito pudesse deduzir as despesas profissionais necessárias para adquirir ou conservar os seus rendimentos tributáveis bastava demonstrar a sua existência e montante.

Porém, a administração não aceitou a dedução destas despesas invocando a *regra especial* que estabelece que não são dedutíveis as remunerações pagas a entidades estabelecidas noutro Estado onde não se encontrem sujeitas a um imposto sobre os rendimentos ou se encontrem sujeitas a um “*regime de tributação claramente mais vantajoso que aquele a que esses rendimentos estão sujeitos na Bélgica*”, exceto se o sujeito passivo provar que as operações (i) são reais e genuínas e (ii) não excedem os limites normais.

O primeiro critério, (i) requeria apresentar os atos e documentos juridicamente válidos e ainda criar na administração tributária belga a convicção de que as operações não eram simuladas, cabendo ao contribuinte provar que as prestações em causa respeitavam a necessidades reais⁶⁶. A prova do segundo critério (ii) implicava proceder a um juízo comparativo da operação com a prática normal dos operadores do mercado, a fim de aferir da não anormalidade da mesma⁶⁷.

Na sua decisão, o TJUE começa por identificar que a liberdade afetada na situação em apreço é a liberdade de prestação de serviços⁶⁸, sendo que esta “*comporta a faculdade de um nacional de um Estado-Membro prestar serviços no território de um outro Estado-Membro ou a nacionais de outro Estado-Membro*”⁶⁹.

De seguida, considerou que a *regra especial* constituía uma restrição. Isto porque tornava mais difícil a prestação de serviços entre Estados-Membros quando comparada com uma prestação de serviços puramente interna. De facto, a *regra especial* aplicava-se a remunerações pagas a prestadores não sujeitos a um imposto sobre os rendimentos ou sujeitos a um “*regime de tributação claramente mais vantajoso*”, sendo a aplicabilidade de tal regra efetuada casuisticamente pela administração belga, sob fiscalização dos órgãos jurisdicionais domésticos⁷⁰.

O TJUE julgou que a norma não definia suficientemente o âmbito de aplicação da *regra especial*. Assim, seria suscetível de dissuadir os contribuintes de recorrer aos serviços de entidades estabelecidas noutro Estado-Membro e de estas oferecerem os seus serviços a entidades belgas.

O Tribunal examinou possíveis justificações àquela restrição e entendeu que a mera circunstância de um sujeito passivo recorrer a serviços de um prestador não residente fiscal na Bélgica, não pode sustentar uma presunção da existência de práticas

⁶⁶ Ver Conclusões do Advogado-Geral, 29.10.2011, § 31-35.

⁶⁷ A regra geral “*só exclui da dedução o que se considere “não razoável”, ao passo que a [regra especial] exige uma prova positiva tanto da necessidade (“genuinidade”) da prestação que dá origem às despesas como da normalidade do preço pago correspondente a essas despesas*” (ver Conclusões do Advogado-Geral, § 34).

⁶⁸ Quanto à referida liberdade, ver DOURADO, Ana Paula, *Lições de Direito Europeu Tributação Directa*, Coimbra Editora, 2010, pp. 84-91

⁶⁹ Ver NOGUEIRA, João Félix Pinto, *Direito Fiscal Europeu – O paradigma da proporcionalidade – A proporcionalidade como critério central da compatibilidade de normas tributárias internas com as liberdades fundamentais*, Coimbra Editora, 2010, p. 210

⁷⁰ Refere o TJUE que “*na falta de precisões normativas ou de instruções administrativas quanto ao que se deve entender por «um regime de tributação claramente mais vantajoso que aquele a que esses rendimentos estão sujeitos na Bélgica», a apreciação que tem por objeto a aplicabilidade da regra especial é efetuada caso a caso pela Administração Fiscal sob fiscalização dos órgãos jurisdicionais nacionais*” (§ 26).

abusivas ou justificar uma medida que prejudica o exercício da liberdade de prestação de serviços. Tampouco pode servir de justificação para um tratamento desfavorável o facto de resultar da operação uma eventual vantagem fiscal.

No que toca à necessidade de lutar contra a fraude e evasão fiscais, o TJUE considerou que tal apenas seria admissível se a norma visasse “*impedir comportamentos que consistam em criar expedientes puramente artificiais*”⁷¹, *desprovidos de realidade económica, com o objetivo de eludir o imposto normalmente devido*”⁷².

O Tribunal considerou ainda a necessidade de preservar a eficácia dos controlos fiscais, bem como a repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-membros⁷³⁻⁷⁴.

Seguidamente, procedeu a um teste de proporcionalidade, tendo em vista aferir se a norma em crise não ultrapassaria o necessário para prosseguir as justificações. A norma baseava-se no critério de “*regime de tributação claramente mais vantajoso*”. Tal conceito não estava definido na legislação doméstica. O TJUE concluiu que esta podia ser aplicada pela administração belga sem fornecer indícios de fraude ou evasão fiscais.

Em síntese, o TJUE concluiu que a *regra especial* “*não permite determinar previamente e com precisão suficiente o âmbito de aplicação*” deixando “*subsistir incertezas quanto à sua aplicabilidade*”⁷⁵. Assim, não estão satisfeitas as exigências da segurança jurídica, que requerem que as normas sejam “*claras, precisas e previsíveis nos seus efeitos, em especial quando podem ter sobre os indivíduos e as empresas consequências desfavoráveis*”⁷⁶.

O TJUE considerou a norma incompatível com a liberdade de prestação de serviços, vertida no artigo 49.º CE. Em síntese, concluiu que a falta de determinação do campo de aplicação da norma afrontava o princípio de segurança jurídica e, desse modo, o DUE.

⁷¹ Quanto ao conceito de expedientes puramente artificiais ver HILLING, Maria, *Justifications and Proportionality: An Analysis of the ECJ's Assessment of National Rules for the Prevention of Tax Avoidance*, INTERTAX, Volume 41, Issue 5, 2013, Kluwer Law International, p. 296-297.

⁷² Ver § 4

⁷³ Quanto à conjugação desta justificação com a justificação de luta contra a fraude e evasão fiscal ver O'SHEA, Tom, *Uncertainty in the Belgian Business Expense Deduction Rules*, Tax Notes International, 2012, pp. 1331 e ss.

⁷⁴ Quanto à repartição equilibrada do poder de tributação ver HILLING, Maria, *Justifications... ob. cit.*, pp. 298-300.

⁷⁵ Ver § 57.

⁷⁶ Ver § 58.

3.2. Caso ITEL CAR

Posteriormente, o TJUE recorreu ao princípio da segurança jurídica no caso ITEL CAR⁷⁷. Em questão estava o artigo 61.º, n.º 1, do nosso CIRC, que ditava que “quando o endividamento de uma sociedade residente para com uma sociedade com sede num país terceiro, com a qual mantenha relações especiais (...) for considerado excessivo no sentido do n.º 3 do referido artigo 61.º, os juros suportados relativamente à parte considerada em excesso não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável da sociedade residente”. Tais juros seriam dedutíveis caso a sociedade mutuante fosse residente fiscal em Portugal⁷⁸.

A demandante era uma sociedade portuguesa que até 2005 era integralmente detida por uma sociedade residente fiscal na Bélgica e que em 2006 passou a ser também detida, em 0,02%, por uma sociedade com residência fiscal nos Estados Unidos da América.

Em 2001, a ITEL CAR celebrou com a sociedade estadunidense um contrato de mútuo com duração de dez anos que permitia a utilização de uma linha de crédito mediante o pagamento de juros.

A administração tributária procedeu a correções quanto ao IRC dos anos de 2004 e 2007 invocando um excesso de endividamento e a insuficiência das provas apresentadas pela ITEL CAR. Assim, a sociedade contestou judicialmente estas correções tendo o órgão jurisdicional doméstico submetido ao TJUE a seguinte questão prejudicial: o DUE opõe-se “a uma legislação de um Estado-Membro que, para efeitos de determinação do lucro tributável, não permite deduzir como custo os juros suportados relativamente à parte do endividamento qualificada de excessiva, pagos por uma sociedade residente a uma sociedade mutuante com sede num país terceiro, com a qual mantenha relações especiais, mas permite a dedução desses juros pagos a uma sociedade mutuante residente, com a qual a sociedade mutuária mantenha esse tipo de relações”?⁷⁹.

⁷⁷ O acórdão foi proferido em sede de reenvio prejudicial oriundo do TCAS, no processo n.º 05365/12, de 05.02.2015.

⁷⁸ Ver § 28 e 29.

⁷⁹ Ver § 13.

O TJUE começa por decidir que a norma em causa se enquadrava no campo da liberdade de circulação de capitais⁸⁰.

No que respeita à existência de uma restrição o TJUE considerou que a norma doméstica era suscetível de dissuadir uma sociedade residente fiscal em Portugal de se endividar (de maneira excessiva) para com uma sociedade residente fiscal num país terceiro, com a qual mantenha relações especiais.

De seguida, verificou se a norma poderia ser justificada⁸¹. O Estado alegou que a norma visava o combate à fraude e evasão fiscais impedindo a subcapitalização⁸² tendo o TJUE aceite, em abstrato, a justificação. No entanto, e nos termos do controlo de proporcionalidade, decidiu que a mesma só seria aceitável se a norma visasse colmatar expedientes puramente artificiais, desprovidos de realidade económica, cujo único objetivo fosse eludir o imposto normalmente devido sobre os lucros gerados por atividades exercidas internamente.

O Tribunal expôs que a legislação doméstica, uma vez que impunha que os juros pagos em excesso por uma sociedade residente fiscal em Portugal a uma sociedade residente fiscal num país terceiro, com a qual mantém relações especiais, não sejam dedutíveis para efeitos da determinação dos lucros afigurar-se-ia desnecessária para combater a fraude e evasão fiscais. Com efeito, sentenciou que a norma em crise excede o necessário porque não se centra na luta contra os expedientes puramente artificiais.

Para o Tribunal, o então artigo 61.º do CIRC “*não permite determinar previamente e com precisão suficiente o seu âmbito de aplicação*”⁸³ não cumprindo com as exigências da segurança jurídica europeia. De acordo com o princípio da segurança jurídica, “*as regras de direito devem ser claras, precisas e previsíveis nos seus efeitos, em especial quando podem ter consequências desfavoráveis para os*

⁸⁰ Quanto à liberdade afetada, o Estado alegou que se nos encontrávamos diante da liberdade de estabelecimento pois a norma “*constitui um regime baseado na existência de «relações especiais» resultante do facto de a entidade mutuante ter o poder de exercer, direta ou indiretamente, uma influência significativa nas decisões de gestão e de financiamento da entidade mutuária*”. Porém, o TJUE julgou que a norma não implica uma participação da mutuante no capital da mutuária e, quando haja tal participação, pode ser desconsiderada importância da mesma (ver § 15 a 25).

⁸¹ Isto é, adequada para garantir a realização do objetivo em causa e não ultrapasse o que é necessário para atingir esse objetivo (ver § 32).

⁸² Esta consiste na redução da base tributável do imposto mediante o pagamento de juros que são dedutíveis, ao passo que os lucros distribuídos não são dedutíveis em sede de IRC (ver § 33).

⁸³ Ver § 44.

individuos e as empresas”⁸⁴ sendo que uma norma que viole o princípio da segurança jurídica se deve reputar desproporcionada em face dos objetivos que prossiga⁸⁵.

3.3. Caso Berlington

Em Berlington⁸⁶ o TJUE aclarou igualmente a relação entre o DUE e o princípio segurança jurídica, no domínio do direito fiscal europeu, no âmbito do litígio entre o Estado Húngaro e sociedades que exploravam comercialmente *slot machines* em salas de jogos no mesmo Estado.

Em 2011, o legislador húngaro quintuplicou o valor do imposto mensal de montante fixo incidente sobre a exploração de *slot machines* instaladas em salas de jogos, aditando um imposto proporcional incidente sobre uma percentagem das receitas trimestrais líquidas de cada máquina. Por seu turno, as máquinas exploradas em casinos encontravam-se igualmente sujeitas ao pagamento de um imposto de montante fixo por *slot machine*, mas o seu montante não se alterou no ano de 2011.

A mesma lei de 2011 ditava que as máquinas exploradas em salas de jogos seriam obrigatoriamente ligadas a um servidor central a partir de 2013. Porém, em 2012, a implementação deste sistema foi abandonada proibindo-se ainda exploração de *slot machines* fora de casinos. A referida lei de 2012 entrou em vigor um dia após a sua publicação e decretou a expiração automática das autorizações de exploração das *slot machines* em salas de jogos, sem prever quaisquer indemnizações para os lesados.

Nestes termos, as sociedades que exploravam *slot machines* em salas de jogos, até à entrada em vigor da lei de 2012, intentaram uma ação com vista à obtenção de uma indemnização pelos prejuízos sofridos na sequência das referidas leis de 2011 e de 2012, no âmbito da qual foram submetidas ao TJUE diversas questões prejudiciais⁸⁷.

O TJUE abordou conjuntamente as leis de 2011 e 2012, tendo em conta que ambas advêm de uma reforma nacional que visa dificultar a exploração das *slot*

⁸⁴ Ver § 44.

⁸⁵ Nota O'SHEA que o caso ITEL CAR levanta um conjunto de questões: “*First, how can the Court's judgement in Itelcar be reconciled with the Court's earlier Thin Cap GLO judgement (C-524/04)? Second, how does the Itelcar judgement fit with the Court's jurisprudence concerning tax avoidance and antiabuse rules of the member states? Third, the significance of the principle of legal certainty in the area of direct taxation is further developed by the Court in Itelcar*” (ver O'SHEA, Tom, *Portugal Loses Thin Cap Case Before the ECJ*, Tax Notes International, 2014, p. 453).

⁸⁶ TJUE, 11.06.2015, C-98/14.

⁸⁷ Só abordaremos as questões relacionadas com a segurança jurídica.

machines. De acordo com o Estado Húngaro, a legislação em crise tinha como objetivo proteger os consumidores da dependência do jogo e prevenir a criminalidade e fraude associadas ao mesmo⁸⁸. De acordo com as demandantes, esta reforma visava tão-só o aumento das receitas fiscais.

As demandantes invocaram que as leis em crise não visavam alcançar, de modo coerente e sistemático, os objetivos invocados pelo Estado. Isto porque, no ano de 2013, o legislador liberalizou a exploração dos jogos de fortuna ou azar em linha e no ano de 2014 atribuiu novas concessões de exploração de casinos.

Decidiu o TJUE que essa política poderia ser coerente com o objetivo de evitar a exploração das atividades para fins criminosos e de prevenção da dependência, orientando os consumidores para a oferta dos operadores autorizados. Porém, tal política apenas seria admissível se a fraude e crime no jogo e as questões de dependência constituíssem um problema no Estado e se uma expansão das atividades autorizadas e regulamentadas o pudesse solucionar e remeteu para o tribunal doméstico a decisão sobre essa questão.

As demandantes alegaram ainda que as leis em questão violavam os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima⁸⁹ uma vez que foi imposto um aumento drástico dos impostos e uma transição simultânea para um sistema de exploração com base num servidor central com a sequente proibição de exploração das máquinas, sem prever período transitório nem indemnização.

Para o TJUE o princípio da segurança jurídica impõe que as normas sejam claras, precisas e previsíveis nos seus efeitos, em especial quando possam ter consequências desfavoráveis para os visados⁹⁰. Não obstante, um operador económico não pode confiar na ausência de alteração legislativa, podendo apenas pôr em causa as modalidades da mesma.

⁸⁸ Quanto à referida justificação ver TJUE, C- 186/11 e C-209/11, 24.01.2013, Stanleybet.

⁸⁹ As mesmas alegam que a violação do direito de propriedade consagrado no artigo 17.º da CDFUE, o que, por se encontrar fora do âmbito da nossa análise, não iremos explorar.

⁹⁰ Concretamente, “o princípio da segurança jurídica, que tem como corolário o princípio da confiança legítima, exige, nomeadamente, que as normas jurídicas sejam claras, precisas e previsíveis nos seus efeitos, em particular quando podem ter consequências desfavoráveis para os indivíduos e as empresas” (ver § 77).

Isto é, o princípio da segurança jurídica não exige a estagnação legislativa, mas antes que o legislador considere as situações particulares dos lesados, prevendo adaptações à aplicação das novas normas⁹¹.

O Tribunal remeteu ao órgão de reenvio o exame da conformidade da legislação com os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima europeus. Contudo, o TJUE julgou-se competente para fornecer ao tribunal doméstico elementos de interpretação que permitam apreciar essa conformidade.

Assim, de acordo com o Tribunal o princípio da proteção da confiança impõe que o legislador que revogue autorizações de exercício de uma atividade económica, preveja um sistema de compensação razoável ou um período transitório com uma duração suficiente que permita aos lesados adaptarem-se. Ademais, de acordo com o TJUE, um operador que procedeu a investimentos para se conformar com o regime adotado pelo legislador pode ser afetado nos seus interesses pela supressão antecipada desse regime, sobretudo quando não se prevê o tempo necessário para se adaptar à nova lei.

Em conclusão, o TJUE decidiu que compete ao órgão nacional verificar, tendo em conta as considerações precedentes, se legislações nacionais como as que estão em causa no processo principal cumprem com as exigências decorrentes dos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima, quando perante restrições à livre prestação de serviços.

3.4. A segurança jurídica em fiscalidade direta

O princípio da segurança jurídica em direito fiscal não configura uma novidade no quadro do DUE⁹².

Em *Leur-Bloem*⁹³ o TJUE já havia decidido que as normas fiscais não podem permitir uma atuação discricionária por parte das administrações tributárias dos

⁹¹ Assim, “o princípio da segurança jurídica não exige a ausência de alteração legislativa, mas requer antes que o legislador nacional tenha em conta situações particulares dos operadores económicos e preveja, se necessário, adaptações à aplicação das novas normas jurídicas” (ver § 79).

⁹² Em *Scientology*, (TJUE, 14.03.2000, C-54/99) o TJUE apreciou uma norma francesa que fazia depender de uma autorização qualquer investimento direto estrangeiro “susceptível de pôr em causa a ordem pública e a segurança pública”, não se encontrando este conceito definido. Deste modo, o Tribunal julgou a norma francesa violadora do DUE, ditando que a indeterminação legal “não permite aos particulares conhecerem o alcance dos seus direitos e das suas obrigações”, sendo contrária ao princípio da segurança jurídica (ver § 21 e 22).

Estados-membros. Uma norma de carácter geral seria considerada desproporcional se excluísse automaticamente certas categorias de operações de determinado benefício fiscal, havendo ou não evasão ou fraudes fiscais, sendo de manter essa desproporcionalidade ainda que se aditasse “*uma simples possibilidade de derrogação deixada à discricção da autoridade administrativa*”⁹⁴⁻⁹⁵.

O TJUE recorre ainda ao princípio da segurança em matérias não relacionadas com a tributação direta, tendo este princípio originado um conjunto de exigências aceites jurisprudencialmente, quais sejam: de proteção das expectativas legítimas; de não retroatividade; de proteção dos direitos adquiridos; de adequação dos prazos procedimentais; e de utilização de linguagem compreensível⁹⁶.

Porém, o caso SIAT revelou-se o primeiro no qual o TJUE recorreu ao princípio da segurança jurídica – mais concretamente, ao subprincípio da determinabilidade – para dirimir um litígio de em matéria de fiscalidade direta não harmonizada, tendo inclusive julgado a norma doméstica antiabuso em questão violadora do DUE, por desproporcional⁹⁷.

Tomando em consideração as supramencionadas decisões, concluímos que o TJUE expôs a fiscalidade direta a um novo limite ao poder legiferante dos Estados-membros: o princípio da segurança jurídica, nos termos da interpretação que a mesma recebe por parte deste Tribunal⁹⁸.

Decorre do princípio da segurança jurídica “europeu” que uma norma doméstica viola o DUE, num cenário discriminatório ou restritivo⁹⁹, quando não se revele clara,

⁹³ TJUE, 17.07.1997, C-28/95.

⁹⁴ Ver § 44.

⁹⁵ Veja-se o caso Biehl (TJUE, 08.05.1990, C-175/88) no qual o TJUE decidiu que o facto de a criação de uma situação conforme ao direito comunitário ser confiada à discricionariedade da administração tributária não se reputa suficiente para excluir uma restrição.

⁹⁶ Ver DE BRO, Luc e GERNAY, Thomas, *SIAT SA. Deduction of expenses paid to a service provider established in another Member State. Tax Avoidance. Court of Justice, Highlights & Insights on European Taxation*, Kluwer, 2012, pp. 23-26. Quanto à densificação destes subprincípios ver HELMINEN, Marjaana, *EU Tax Law – Direct Taxation – 2014*, Cap. 1, IBFD, 2014, pp. 9-10).

⁹⁷ De acordo com O’SHEA, “*The SIAT judgment provides the answer to several interesting EU tax law questions. It provides significant guidance on the relationship between the principle of legal certainty and the principle of proportionality*” (ver *Uncertainty... ob. cit.*, p. 1330).

⁹⁸ O’SHEA faz referência ao “*growing use of the principle of legal certainty in the Court’s direct tax jurisprudence*” (ver *Portugal... ob. cit.*, p. 455).

⁹⁹ Quanto aos operadores discriminação e restrição, ver NOGUEIRA, João Félix Pinto, *Direito ob. cit.*, pp. 217-235.

precisa e previsível nos seus efeitos e esfera de aplicação, nomeadamente quando desta possam advir consequências desfavoráveis para os seus destinatários¹⁰⁰.

Neste sentido, para uma norma violar o princípio da segurança jurídica “europeu”, dever-se-á responder positivamente a duas questões, quais sejam:

- i. Decorrem efeitos desfavoráveis da aplicação da legislação em causa?
- ii. A legislação revela-se clara, precisa e previsível nos efeitos que produzirá e no seu campo de aplicação?

Das decisões expostas resulta que os limites e exigências do princípio da segurança jurídica se revelam, em abstrato, semelhantes aos do ordenamento jurídico português, pelo que se deverão tomar consideração os comentários iniciais tecidos a propósito do princípio da segurança jurídica e da determinabilidade a nível doméstico¹⁰¹.

No entanto, o modo de aplicação do referido princípio afigura-se mais estrito nas instâncias europeias do que nas internas. Isto é, ainda que os critérios de análise do princípio da segurança jurídica sejam, em abstrato, semelhantes, a aplicação prática do mesmo pelo TJUE revela-se distinta da aplicação por parte das instâncias domésticas.

Com efeito, o escrutínio dos tribunais domésticos tende a ser menos exigente do que o levado a cabo pelo TJUE¹⁰². Ou seja, a nível doméstico é mais frequente a

¹⁰⁰ Além das decisões referidas, releve o caso *Test Claimants in the Franked Investment Group Litigation (Franked)*, (TJUE, 12.12.2013, C-362/12), no qual o TJUE apreciou uma lei que alterava, retroativamente e em sentido desfavorável, os prazos para proceder ao pedido de reembolso de impostos cobrados em violação do DUE. De acordo com os § 44 e 45 do acórdão, “o princípio da segurança jurídica, que tem por corolário o princípio da proteção da confiança legítima, exige que qualquer lei que dê origem a consequências desfavoráveis para particulares seja clara e precisa e que a sua aplicação seja previsível para os destinatários”, sendo que “se opõe a que uma alteração da lei nacional prive um contribuinte, com efeito retroativo, do direito, de que dispunha antes dessa alteração, de obter o reembolso de impostos cobrados em violação do direito da União”. A decisão não assume a mesma importância que as restantes porquanto respeita, imediatamente, a aspetos procedimentais de pedidos de reembolso e, apenas mediamente, a fiscalidade direta não harmonizada.

¹⁰¹ Assim, o TJUE não deverá impor um princípio da segurança jurídica que exija que as normas domésticas sejam dotadas de formulações tão rígidas e taxativas que produzam, elas mesmas, insegurança jurídica. Como sumariza BRUNO PEETERS, “*The need for precision and completeness may not be understood too strictly. Sometimes, it is claimed, wrongly so, that a precise and very detailed legal provision can remove all legal uncertainty. A surplus of categories, enumerations and other detail provisions in law texts, indeed, can also lead to interpretation problems. They cause conflicts because, under the influence of social developments, they are rapidly rendered out of date and have to be adapted. A high frequency of law modification also represents a source of legal uncertainty*” (ver *European Supervision on the Use of Vague and Undetermined Concepts in Tax Laws*, EC Tax Review, 2013, p. 112).

¹⁰² Como exemplo, o TC julgou, no acórdão n.º 756/1995, de 27.03.1996, que o conceito de “rendimentos derivados da simples aplicação de capitais”, do extinto Código do Imposto de Capitais, se encontrava definido “com suficiente precisão (...) construída em torno de um conceito (...) que concretizado de

ponderação de outros valores juridicamente relevantes como contraponto à escassez de segurança jurídica das normas em crise, tornando pouco frequente a desaplicação de determinada norma por inconstitucional.

Neste sentido, a disposição tributária que cumpra internamente com as exigências do princípio da segurança jurídica, poderá não passar o “crivo” da segurança jurídica, nos moldes do TJUE, residindo aqui um novo limite ao legislador.

Em suma, ainda que a segurança jurídica há muito se assuma como um critério legislativo interno no domínio fiscal, a (renovada) intensidade conferida ao mesmo por parte do TJUE deve ser ponderada pelo legislador, sob pena de conceberem (ou não se alterarem) normas contrárias ao DUE.

Efetivamente, caso o princípio da segurança jurídica na sua leitura europeia colida com o doméstico o primeiro deverá prevalecer. Isto é, quando estejam em causa normas domésticas que impactem operações transnacionais, existindo uma discriminação ou restrição justificada, o princípio segurança jurídica “europeu” deverá prevalecer face às construções internas do mesmo, manifestando-se a legislação contrária ao DUE.

Face ao exposto, somos da opinião que, com estes acórdãos emerge um novo limite no direito tributário europeu que se manifesta no momento de análise da proporcionalidade. Com efeito, *“os Estados-Membros têm já bem presente que a proporcionalidade se erige a critério de validade das medidas internas”*¹⁰³, pelo que, cientes de tal limite ao poder legislativo, deverão prover à criação de normas compatíveis com o DUE e, mormente, com o princípio da segurança jurídica que dele decorre.

Levanta-se ainda a questão de perceber por que motivo o Tribunal recorreu a este princípio no contexto do teste de controlo da proporcionalidade nos casos SIAT e ITEL CAR.

HILLING defende que o controlo jurisprudencial de proporcionalidade se tem desenvolvido no sentido de se socorrer cada vez mais de conceitos como a transparência

acordo com as regras interpretativas possíveis relativamente a normas de incidência fiscal, está muito longe de colocar nas mãos da administração um poder arbitrário de concretização” pelo que “ não pode à partida ser tida como inconstitucionalmente indeterminada”.

¹⁰³ Ver NOGUEIRA, João Félix Pinto, *Direito... ob. cit.*, p. 533.

ou a segurança jurídica¹⁰⁴. Notamos que o princípio da proporcionalidade se manifesta, *prima facie* e sumariamente, no confronto entre os fins da norma e os meios adotados por determinada legislação¹⁰⁵, ou seja, “*importa verificar, em primeiro lugar, se os meios que ela põe em acção para realizar o objectivo que visa estão de acordo com a importância deste e, em segundo lugar, se são necessários para o atingir*”¹⁰⁶.

Efetivamente, a proporcionalidade, ainda que reconhecida como princípio geral de DUE, mantém-se permeável a mutações e a novas construções jurisprudenciais. Desta feita, entendemos que é de louvar o desenvolvimento jurisprudencial no sentido de admitir, no controlo de proporcionalidade, conceitos jurídicos adjacentes que almejam, fundamentalmente, a justeza e racionalidade das decisões¹⁰⁷.

Aliás, a proporcionalidade – e a segurança jurídica – impõem-se “*como uma exigência de racionalidade do próprio sistema jurídico*”, sendo que “*a sua vigência não pode ser colocada em questão nos ordenamentos jurídicos contemporâneos dado que não é concebível a existência de um ordenamento – que se diga justo –, ou de um Estado – que se diga de Direito –, onde seja vedada a operatividade da proporcionalidade*”¹⁰⁸.

Além de proceder a uma análise do princípio da segurança jurídica no contexto da proporcionalidade e das justificações o Tribunal procede por vezes à sua análise no quadro de outros momentos típicos de exame de compatibilidade de normas tributárias domésticas com o DUE¹⁰⁹.

Por exemplo em Laval¹¹⁰, a segurança jurídica é equacionada no quadro das justificações. O TJUE rejeitou uma justificação ao abrigo de um objetivo de interesse

¹⁰⁴ Ver HILLING, Maria, *Justifications... ob. cit.*, p. 304.

¹⁰⁵ Com efeito, ensina ROBERT THOMAS que “*Proportionality concerns the relationship between the end of public action and the means used to attain them. (...) The role of the administrative court in applying proportionality is to examine the effectiveness of such alternative courses of action in light of the administration’s objective. If there are alternative means, less restrictive of the individual’s interests but equally effective for the realization of the public objective, then the interference is unnecessary and disproportionate.*” (ver *Legitimate Expectations and Proportionality in Administrative Law*, Hart Publishing, 2000, p. 77).

¹⁰⁶ Ver TJUE, 18.12.2007, C-341/05.

¹⁰⁷ No sentido de defender que o princípio da segurança jurídica configura um traço permanente do teste de proporcionalidade em matérias de fiscalidade direta ver HILLING, Maria, *Justifications... ob. cit.*, p. 307.

¹⁰⁸ Ver NOGUEIRA, João Félix Pinto, *Direito... ob. cit.*, p. 81.

¹⁰⁹ Quanto a estes momentos ver NOGUEIRA, João Félix Pinto, *Direito... ob. cit.*, p. 204.

¹¹⁰ Este respeitava à possibilidade de utilização por sindicatos de ações coletivas com vista à imposição de adesão à convenção coletiva de trabalho por parte das empresas não residentes que prestavam serviços no Estado da Letónia (TJUE, 18.12.2007, C-341/05).

geral – no caso, de proteção dos trabalhadores – visto que a mesma se inseria “*num contexto nacional caracterizado pela falta de disposições, seja de que natureza for, suficientemente precisas e acessíveis para não tornar, na prática, impossível ou excessivamente difícil a determinação, por parte de tal empresa, das obrigações que deve respeitar*”¹¹¹.

Por seu turno, em *Plantanol*¹¹² o TJUE analisou a compatibilidade da legislação alemã com o princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima de modo independente, ou seja, não recorreu ao princípio da proporcionalidade nem à análise de justificações, individualizando o princípio da segurança jurídica como critério decisório¹¹³. Refere-se que “*a possibilidade de invocar o princípio da protecção da confiança legítima é reconhecida a qualquer operador económico em cuja esfera jurídica uma autoridade nacional tenha feito surgir esperanças fundadas*”, pelo que “*quando um operador económico prudente e avisado esteja em condições de prever a adopção de uma medida susceptível de afectar os seus interesses, não poderá invocar o benefício de tal princípio, quando essa medida for adoptada*”¹¹⁴.

No caso *Franked*¹¹⁵ o Tribunal conclui que “*numa situação em que os contribuintes (...) podem optar entre dois meios processuais possíveis em matéria de restituição de um imposto cobrado em violação do direito da União, beneficiando um deles de um prazo de prescrição mais longo, os princípios da efetividade, da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima opõem-se a que uma lei nacional reduza esse prazo de prescrição, sem aviso prévio e de forma retroativa*”¹¹⁶.

Face a todo o exposto, não resulta claro se o TJUE considera o princípio da segurança jurídica como (i) uma premissa ou subprincípio densificador do princípio da proporcionalidade, (ii) uma condição *sine qua non* para admitir determinada justificação ou (iii) um princípio suscetível de apreciação autónoma.

No entanto, e com base na análise das decisões acima mencionadas podemos concluir que, perante um litígio em matéria de fiscalidade direta não harmonizada, o

¹¹¹ Ver § 110.

¹¹² Neste o Tribunal aferiu se a supressão de uma isenção de imposto sobre a energia configurava uma violação do DUE e, em particular, da Diretiva 2003/30, de 08.05.2003 (TJUE, 10.09.2009, C-201/08).

¹¹³ Ainda que os quatro momentos típicos de análise do TJUE respeitem, em regra, a litígios de fiscalidade direta não harmonizada, o TJUE recorre esporadicamente a alguns destes em litígios de direito europeu não relacionados (v.g. ac. *Berlington*).

¹¹⁴ Ver § 53.

¹¹⁵ TJUE, 12.12.2013, C-362/12.

¹¹⁶ Ver § 49.

princípio da segurança jurídica representa um novo critério-orientador ínsito no do controlo de proporcionalidade. Contudo, dado o número reduzido de decisões neste sentido, esta conclusão deve ser tida como uma mera tendência jurisprudencial a ser confirmada em decisões futuras.

Independentemente da inconstância quanto ao método de análise, o Tribunal tem afirmado consistentemente que do princípio da segurança jurídica decorrem exigências de clareza, precisão e previsibilidade das normas, quando destas possam decorrer efeitos prejudiciais para o sujeito.

Porém, não é claro o grau de clareza, previsibilidade e precisão que devem ser impostos à legislação doméstica. Por exemplo, no caso SIAT o Tribunal parece aceitar que a densificação de um conceito indeterminado se realize por recurso a instruções administrativas¹¹⁷. Contudo, a decisão apenas faz uma referência *en passant* a esta possibilidade, deixando por clarificar se a segurança jurídica é um limite que opera apenas na esfera do legislador ou também na esfera da administração tributária, impondo-se no que respeita às circulares ou decisões de pedidos de informações vinculativas¹¹⁸.

Uma vez que não resulta claro da jurisprudência citada em sede de tributação direta qual a extensão exata destes requisitos pelo que deverá o legislador procurar a sua densificação na jurisprudência europeia nos restantes domínios do direito fiscal. Assim, procuraremos antever o trilha de densificação do princípio da segurança jurídica atendendo ao tratamento jurisprudencial do mesmo em litígios não relacionados com fiscalidade direta¹¹⁹.

¹¹⁷ No sentido de que o acórdão se refere, em primeira linha, à escassez de densificação administrativa do conceito de “regime de tributação claramente mais vantajoso” escreve PEETERS que “*We believe that this judgement demonstrates that for the Court, the use as such of the undertermined (evaluative) phrasings in Article 54 ITC is not so much problematic, than the absence of statutory provisions and or administrative instructions, which give more directives to the tax authority for the application of this provision*” (ver PEETERS, Bruno, *European... ob. cit.*, p. 114).

¹¹⁸ Temos bastantes reservas quanto a esta conclusão. Com efeito, erigindo-se o princípio da segurança jurídica como critério de compatibilidade das normas domésticas com o DUE recordamos que, nas palavras do TJUE, “*a incompatibilidade de uma legislação nacional com as disposições comunitárias, mesmo directamente aplicáveis, não pode ser definitivamente eliminada senão através de normas internas de carácter coercivo com o mesmo valor jurídico que as que devem ser modificadas. Simples práticas administrativas, por natureza modificáveis ao critério da administração e desprovidas de publicidade adequada, não podem ser consideradas como constituindo execução válida das obrigações impostas pelo Tratado*” (ver C-358/98, 09.03.2000, § 17). No mesmo sentido ver acórdãos do TJUE C-160/99 de 13.07.2000 e C-522/04 de 9.03.2000.

¹¹⁹ Quanto às diferentes aplicações do princípio da segurança jurídica em direito fiscal que resumidamente se elencarão ver WEBER, Dennis e SIRITHAPORN, Thidaporn, *Principles... ob. cit.*, p. 6.

Deste modo, das decisões jurisprudenciais em matéria de segurança jurídica podem extrair-se corolários aplicáveis em fiscalidade direta, quais sejam:

- i. A legislação apenas pode entrar em vigor após a sua publicação, exceto em situações justificáveis e ponderando o princípio da proteção das expectativas legítimas¹²⁰;
- ii. A limitação das decisões do TJUE no tempo deve ser excecional;
- iii. A legislação deve permitir um período razoável de tempo para que se conteste um ato tributário sob pena da preclusão dos direitos do lesado¹²¹;
- iv. Não é exigível que a administração reconsidere uma decisão definitiva após o decurso de um período razoável de tempo para contestar judicialmente a mesma ou após se encontrarem esgotadas as vias de recurso¹²², exceto quando verificados pressupostos excecionais¹²³;
- v. A segurança jurídica impõe o trânsito em julgado das decisões¹²⁴;
- vi. A administração não pode recusar a aplicação do DUE no uso dos seus poderes discricionários de atuação¹²⁵.

Atendendo a que o princípio da segurança jurídica entrou no campo de compatibilidade do TJUE em matéria de fiscalidade direta não harmonizada, é expectável que os Estados-Membros o comecem a tomar em consideração quando façam uso do poder legiferante que lhes assiste¹²⁶. Com o desplantar deste princípio jurídico no campo da fiscalidade direta europeia deverão os mesmos evitar produzir normas antiabuso construídas de modo tão indeterminado que gerem entraves às liberdades fundamentais.

Cumprе salientar que a segurança jurídica, além de se manifestar como um novo limite ao poder legiferante doméstico, manifesta-se como uma nova linha de defesa dos contribuintes europeus. Neste sentido, a emergência do referido princípio possibilita que os residentes da UE que se entendam lesados por normas transnacionais possam

¹²⁰ TJUE, 25.01.1979, C-98/78.

¹²¹ TJUE, 17.06.2004, C-30/02.

¹²² TJUE, 19.09.2006 C-392/04

¹²³ Os quais se encontram detalhados no caso Kühne & Heitz (TJUE, C-453/00, 13.01.2004)

¹²⁴ TJUE, 16.03.2006, C-234/04.

¹²⁵ TJUE, 17.07.1997, C-28/95 e TJUE, 14.12.2000, C-446/98.

¹²⁶ Note-se que a jurisprudência do TJUE influencia também países não pertencentes à UE (ver JIMÉNEZ, Adolfo Martín, *Litigating EU Tax Law in International, National and Non-EU National Courts*, Cap. 10, IBFD, 2013).

submeter a apreciação das normas lesivas ao TJUE com base na sua falta de clareza, precisão e previsibilidade (nos seus efeitos ou campo de aplicação).

Nestes termos, um contribuinte português afetado por uma norma que impacte operações transnacionais que não cumpra com as exigências mínimas do princípio da segurança jurídica “europeu” poderá suscitar o reenvio prejudicial para a instância europeia, não se encontrando, por maioria de razão, limitado ao julgamento interno de compatibilização das normas fiscais com o DUE.

Em suma, sempre que adotem normas antiabuso, em fiscalidade direta, que impactem operações transnacionais intraeuropeias, os Estados-membros devem assegurar que estas são dotadas de clareza, precisão e previsibilidade, só assim se coadunando com a recente jurisprudência do TJUE, podendo os contribuintes recorrer ao TJUE no sentido de ver a sua posição jurídica protegida.

4. O princípio da segurança jurídica europeu no direito português

Devemos começar por salientar que o TJUE não elaborou detalhadamente o princípio da segurança jurídica nas decisões analisadas. Assim, permanece por esclarecer quão indeterminada poderá ser uma norma fiscal antiabuso no domínio da fiscalidade direta não harmonizada.

Cumprindo indagar, partindo de exemplos práticos, se o direito fiscal português respeita o princípio de segurança jurídica “europeu” em matéria de fiscalidade direta.

4.1. A noção de regime fiscal claramente favorável

Nos termos do n.º 8 do artigo 88.º do CIRC, a importâncias pagas ou devidas a pessoas não residentes fiscais em Portugal estarão sujeitas a tributação autónoma caso estas tenham residência fiscal num território onde se encontrem sujeitas a um “*regime fiscal claramente favorável*”. Contudo, tal tributação poderá ser afastada mediante a prova de existência e necessidade das operações. Explica MORAIS que “*a lei estabelece aqui, em desvio às regras gerais, uma inversão do ónus da prova*” sendo que “*É ao sujeito passivo que cabe provar a sua existência e necessidade*”¹²⁷.

Face ao exposto, cumpre determinar qual a definição de “regime fiscal claramente favorável”.

A norma remete para o conceito de regime fiscal claramente favorável “*tal como definido nos termos do Código*”, pelo que se deverá procurar, neste diploma, a definição consagrada pelo legislador¹²⁸.

Esta noção encontra-se reiteradamente referida no CIRC e a sua definição é, em regra, remetida para portaria do Governo, tal como nos seguintes artigos: 23.º-A, n.º 1, alínea r) e n.º 3, 45.º-A, n.º 4, alínea c), 50.º-A, n.º 1, alínea d), 51.º, n.º1, alínea e), 51.º-

¹²⁷ Acrescenta o autor que “*A lei quer, assim, prevenir o uso de sociedades-base por residentes como forma de lograr a transferência de rendimentos para paraísos fiscais*” (ver MORAIS, Rui Duarte, *Apontamentos ao IRC*, Almedina, 2007, p. 204).

¹²⁸ Entende MORAIS que “*a remissão para a definição de “regime claramente mais favorável” como apontando para o disposto no art. 59.º (pagamentos a entidades residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado)*” (ver MORAIS, Rui Duarte, *Apontamentos... ob. cit.*, p. 204). Porém, o referido artigo foi revogado pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, passando a prever-se em substituição o atual artigo 23.º-A, n.º 1, alínea r) do CIRC.

D, n.º 3, 54.º-A, n.º1, alínea b), 56.º, n.º 2, 63.º, n.º4, alínea h), 66.º, n.º 5 e n.º 6, alínea b), n.º 3, 81.º, n.º 4, 87.º, n.º4, alínea i) e 91.º-A, n.º 4.

Em contraste, o legislador recorreu a uma expressão distinta no artigo 66.º, n.º 5 do CIRC¹²⁹, estipulando em que situações uma entidade deve ser considerada como submetida a um regime claramente mais favorável:

- i. “Quando o território de residência da mesma constar da lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças”;
- ii. “quando a referida entidade aí esteja isenta ou não sujeita a um imposto sobre o rendimento idêntico ou análogo ao IRC”¹³⁰;
- iii. “quando a taxa de imposto que lhe é aplicável seja inferior a 60 % da taxa do IRC prevista no n.º 1 do artigo 87.º”.

O referido artigo apresenta três situações passíveis de configurar um regime fiscal claramente mais favorável e apresenta-se como a única norma que aflora este conceito dentro do CIRC não remetendo a sua definição para um outro diploma.

Aqui chegado, e à míngua de melhor definição, o aplicador da lei pode ser conduzido a relevar a densificação do conceito de “*regime claramente mais favorável*” do artigo 66.º, n.º 5 para efeitos de aplicação do artigo 88.º, n.º 8, ambos do CIRC. Deste modo, será conduzido a sujeitar a tributação autónoma as importâncias pagas ou devidas a entidades residentes fiscais em territórios nos quais se encontrem isentas ou não sujeitas a um imposto idêntico ou análogo ao IRC ou sujeitas a um imposto de taxa inferior a 60% à taxa geral.

Contudo, a aplicação do artigo 66.º do CIRC não se afigura clara se atentarmos no facto de a própria norma restringir o seu raio de aplicação ditando “*Para efeitos do disposto no n.º 1*”. Desta expressão decorre que a densificação do conceito de regime de tributação claramente mais favorável apenas pode ser relevada no âmbito do artigo 66.º

¹²⁹ O artigo 66.º do CIRC configura uma norma antiabuso CFC (*Controlled Foreign Companies*) que possibilita a desconsideração da personalidade jurídica de sociedades residentes em países com regime fiscal claramente mais favorável.

¹³⁰ Não resulta claro da letra da lei se apenas se deve considerar a isenção pessoal de imposto ou se também deve relevar para efeitos de aplicação da disposição as isenções objetivas. Com efeito, afigura-se economicamente semelhante para uma sociedade encontrar-se subjetivamente isenta ou apenas auferir rendimentos que beneficiam de isenções objetivas de imposto. Neste sentido, questiona MANUELA DURO TEIXEIRA se “Uma “entidade total ou parcialmente isenta” é aquela que beneficia de uma isenção (total ou parcial) de imposto ou aquela que beneficia de uma isenção objectiva de imposto por referência a um determinado rendimento ou a uma determinada operação?” (ver *Reestruturação de Empresas e Limites do Planeamento Fiscal – Algumas Notas*, Reestruturação de Empresas e Limites do Planeamento Fiscal, Coimbra Editora, 2009, p. 271).

do CIRC, ou seja, não pode extravasar para domínios que não da imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado.

Ademais, ainda que o aludido artigo seja único a densificar o conceito de “regime fiscal claramente mais favorável”, não decorre deste uma verdadeira definição, como exigido pelo artigo 88.º, n.º 8 do CIRC pois tal disposição limita-se, tão-só, a enunciar três situações concretizadoras daquele conceito.

Um outro problema na aplicação da norma pode advir do facto de o artigo 88.º, n.º 8 do CIRC se aplicar a pessoas coletivas e singulares. O artigo 66.º, n.º 5 do CIRC refere-se expressamente a “*entidades*”, sendo que não se pode aplicar *ipsis verbis* o conceito de “entidades” a pessoas singulares. Assim, o intérprete pode ver-se obrigado interpretar extensivamente o artigo 66.º, n.º 5 do CIRC ou a ficar sem definição que permita aplicar o artigo 88.º, n.º 8 do CIRC¹³¹.

Posto isto, caso se entenda que não deve relevar o disposto no artigo 66.º, n.º 5 para efeitos de aplicação do artigo 88.º, n.º 8, ambos do CIRC, o aplicador da norma poderá orientar-se no sentido de considerar que se encontra perante um regime claramente mais favorável quando o território conste de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças. Efetivamente, é essa a solução mais comum no CIRC.

Face aos problemas expostos, não se manifesta claro se as despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas residentes em território no qual a taxa de imposto aplicável seja inferior a 60 % da taxa do IRC, ou a entidades isentas ou não sujeitas a um imposto sobre o rendimento idêntico ou análogo ao IRC, estão sujeitas a tributação autónoma. O facto de desconhecer se a norma fiscal se aplica ou não a determinado sujeito revela-se particularmente gravosa na medida em que o imposto é autoliquidado, sendo imperativo para o contribuinte conhecer como deve orientar a sua conduta para que a possa ajustar à lei fiscal.

Assim, o artigo 88.º, n.º 8 do CIRC poderá encontrar-se em violação do DUE uma vez que o seu campo de aplicação não se reputa claro e preciso e que desta norma podem advir efeitos desfavoráveis, os quais não conseguem antever com precisão.

¹³¹ Ensina ASCENSÃO que “*O intérprete pode concluir que o legislador queria dizer uma coisa e as palavras traíram-no, levando-o a exprimir uma realidade diversa. Se o sentido ultrapassa o que resultaria estritamente da letra, faz-se interpretação extensiva*” (ver ASCENSÃO, José de Oliveira, *O Direito Introdução e Teoria Geral*, 13.ª Edição, Almedina, 2005, p. 423).

A incerteza quanto ao campo de aplicação da norma impõe ao sujeito passivo “*que justifique sistematicamente a realidade e a genuinidade de todas as prestações, bem como a prova da normalidade das remunerações correspondentes, não estando a Administração obrigada a fornecer nem sequer indícios de prova de fraude ou evasão fiscais*”¹³². Deste modo, o sujeito passivo poderá optar pela prestação de serviços ou aquisição de bens a entidades residentes fiscais em Portugal (às quais fará os respetivos pagamentos), desincentivando o exercício das liberdades fundamentais dos sujeitos passivos e, por conseguinte, o DUE¹³³.

4.2. O problema dos 60%

Ainda que se admita que o artigo 66.º, n.º 5 deva relevar para efeitos de apuramento das tributações autónomas devidas, nos termos artigo 88.º, n.º 8, ambos do CIRC, dever-se-á ainda equacionar se tal solução se compagina com as exigências do princípio da segurança jurídica europeia.

Um dos requisitos de aplicação desta norma prende-se com a tributação a uma taxa de imposto inferior a 60% da taxa geral do IRC do não residente fiscal¹³⁴. Tal regra não configura um exclusivo do artigo 66.º do CIRC estando ainda presente nos seguintes artigos do mesmo diploma, quais sejam, os artigos 14.º, n.º 3, alínea b), 51.º, n.º 1, alínea d) e 54.º-A, n.º 1, alínea a), todos do CIRC.

Para efeitos exemplificativos, assumiremos que a sociedade X, residente fiscal em Portugal, compra determinados bens à sociedade Y, residente fiscal noutro Estado-membro. Ainda que a taxa geral de imposto sobre o rendimento do Estado de residência da sociedade contratada possa ser superior ao limite dos 60%, a mesma entidade pode ter celebrado um contrato fiscal com o seu Estado de residência encontrando-se sujeita a uma taxa de imposto inferior ao referido limite. Contudo, a sociedade X não tem forma de conhecer a taxa efetiva de tributação da sociedade Y, pelo que não agirá em consonância com o artigo 88.º, n.º 8 do CIRC. Ou seja, a sociedade não sujeitará os pagamentos a tributações autónomas, encontrando-se em incumprimento.

¹³² Ver SIAT, § 55.

¹³³ Recordamos que “*O tribunal dá por assente a existência de uma ingerência meramente pela constatação de que a medida tributária interna em questão constitui um “obstáculo” ao comércio entre Estados-Membros ou desincentiva determinados sujeitos a exercer uma liberdade fundamental*” (ver NOGUEIRA, João Félix Pinto, *Direito... ob. cit.*, p. 226).

¹³⁴ Sendo esta de 23% (artigo 87.º, n.º 1 do CIRC).

No referido exemplo o sujeito passivo sentir-se-á incentivado, por motivos puramente fiscais, a contratar o mesmo serviço a indivíduos residentes fiscais em Portugal. Isto configura uma restrição às liberdades fundamentais que imperam no domínio da tributação direta.

Em síntese, o aplicador da norma fiscal desconhece se haverá lugar a tributação no outro Estado a uma taxa inferior a 60% da taxa geral do IRC e se se encontra obrigado a liquidar a tributação autónoma, pelo que é patente a falta de segurança jurídica da norma em crise e a sua incompatibilidade face ao DUE¹³⁵.

4.3. A lista negra e o excesso de segurança jurídica

O princípio da segurança jurídica, ainda que se revele como um valor fundamental no direito tributário, pode gerar efeitos perniciosos quando excessivamente considerado. Efetivamente, como *supra* referido¹³⁶, quando o legislador tende a consagrar soluções que premeiam a segurança jurídica em desconsideração de outros valores, poderá consagrar soluções injustas, ainda que previsíveis, claras e precisas. Assim, num terceiro momento procuraremos indagar da existência de uma situação de excesso de segurança jurídica e da sua (in)compatibilidade com o DUE.

O CIRC alude frequentemente a portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças no contexto de normas antiabuso específicas, sendo esta, atualmente, a Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, posteriormente alterada pela Portaria n.º 292/2011, de 8 de novembro¹³⁷.

A referida portaria aprova uma “lista negra” de territórios, regiões e Estados que, de acordo com o legislador, prescrevem regimes fiscais bastante mais favoráveis face ao doméstico e que, por esse motivo, são suscetíveis de utilização como “escudos” para operações que visam erodir a carga tributária devida.

Deste modo, uma sociedade residente fiscal num território da portaria será considerada, para efeitos domésticos, como residente num território com regime de

¹³⁵ Porquanto as tributações autónomas visam combater a evasão tributária podemos afirmar que estamos perante uma norma antiabuso específica, permitindo o Estado que o sujeito passivo deduza os gastos de determinada despesa ao seu lucro tributável, mas penalizando-o em função da desconfiança que pende sobre esses mesmos gastos.

¹³⁶ Ver ponto 2.3 da presente dissertação.

¹³⁷ As normas remissivas do CIRC encontram-se elencadas *supra*.

tributação privilegiada claramente mais favorável¹³⁸ ou, de modo mais coloquial, num “paraíso fiscal”¹³⁹.

Em termos práticos, e tomando como exemplo o artigo 45.º-A, n.ºs 1 e 4 do CIRC, uma sociedade residente fiscal em Portugal não poderá deduzir como gasto, na sua declaração anual de rendimentos, o gasto com a aquisição de uma marca quando essa aquisição haja sido feita a uma entidade residente fiscal num dos territórios inscritos na lista de regimes fiscais claramente mais favoráveis.

Cumpra-se a eleição do método de listas negras se revela o ideal para promover o combate à evasão fiscal atentas as exigências nacionais e europeias de segurança jurídica no domínio tributário.

Efetivamente, os Estados tendem a optar por uma das seguintes soluções: *“uma definição em termos comparativos de países e territórios que poderão ser considerados como paraísos fiscais, uma definição absoluta e uma enumeração por listas, casuisticamente (“listas negras”)*”¹⁴⁰.

Entende LEITÃO que uma definição comparativa configura a solução adequada visto que, mediante a aprovação recorrente de uma circular dirigida à administração tributária com uma lista “paraísos fiscais”, permite-se *“simultaneamente aplicar eficientemente a lei através da fácil identificação pelos funcionários dos Estados constantes da lista e tutelar eficazmente as garantias do contribuinte, pois constando essa lista de Estados de uma instrução, ele teria sempre a possibilidade de discutir judicialmente a qualificação de um Estado como tal”*¹⁴¹.

Ademais, expõe o autor que uma definição absoluta de paraíso fiscal afigura-se *“extremamente redutora e contrária à definição científica do instituto”* e, bem assim, que *“a solução da enumeração casuística, embora seja a mais conveniente em termos de segurança jurídica, parece-nos que, a constar esta de uma norma jurídica, as*

¹³⁸ Neste sentido, entende-se que *“A existência de países com reduzido nível de tributação pode provocar, neste contexto, a deslocalização de capitais e de atividades económicas por motivos estritamente fiscais, com evidente prejuízo para os países de origem que perdem as suas bases tributáveis e a correspondente receita fiscal”* (ver. BRÁS CARLOS, Américo, et al., *Guia dos Impostos em Portugal*, Quid Juris Sociedade Editora, 2014, p. 268).

¹³⁹ Nas palavras de XAVIER, *“Os ordenamentos que isentam certos factos que deveriam “normalmente” tributar, de harmonia com os princípios gerais comumente aceites, ou os tributam a taxa “anormalmente” baixa – via de regra para atrair capitais estrangeiros – são considerados refúgios, oásis, paraísos fiscais ou regimes fiscais privilegiados ou preferenciais”* (ver XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2ª Edição, Almedina, 2014, pp. 357 e ss.).

¹⁴⁰ Ver XAVIER, Alberto, *Direito... ob. cit.*, pp. 364 e ss.

¹⁴¹ Ver *Aplicação... ob. cit.*, p. 40.

constantes modificações no funcionamento de certos Estados e territórios como paraísos fiscais levam a que o sistema fique constantemente desatualizado”¹⁴².

Concordamos com esta posição na medida em que a criação de uma lista configura o método que garante maior segurança jurídica ao aplicador da lei fiscal, revelando-se simples e clara na sua aplicação. Não obstante, a simplicidade do método, ao instituir uma rigidez normativa absoluta, afigura-se passível de colidir com outros valores que beneficiam de proteção legal, tal como o princípio da igualdade, como veremos *infra*.

O legislador optou por um sistema de listas privilegiando a simplicidade, expondo no preâmbulo da portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, que “*Tendo em conta as dificuldades em definir «paraíso fiscal» ou «regime fiscal claramente mais favorável», o legislador nacional, na esteira das orientações seguidas por outros ordenamentos jurídico-fiscais, optou, nuns casos, por razões de segurança jurídica, pelo sistema de enumeração casuística e, noutros, por um sistema misto, estando, no entanto, ciente de que tais soluções obrigam a revisões periódicas dos países, territórios ou regiões que figuram na lista*”. Assim, diante do binómio simplicidade-precisão da lei fiscal, optou por um sistema de “*determinação exagerada, em que o legislador estabelece diferenciações normativas de grande pormenor, através da utilização de catálogos exemplificativos ou exemplos-padrão*”¹⁴³.

Deste modo, a justeza da lista encontra-se dependente de revisões periódicas, para que as mutações legislativas nos “paraísos fiscais” possam ter um reflexo imediato no direito tributário doméstico e que as alterações legislativas nos territórios que não constam da lista possam conduzir à sua qualificação como “paraísos fiscais”. No mesmo sentido recomendou a Comissão para a Reforma do IRC de 2013 “*Que a referida lista de países, regiões ou territórios seja atualizada periodicamente, tendo nomeadamente em consideração os resultados do processo de avaliação no âmbito do Fórum Global da OCDE*”¹⁴⁴.

¹⁴² Ver LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes, *Aplicação... ob. cit.*, p. 40.

¹⁴³ Embora referindo-se à definição de categorias de rendimentos, ver DOURADO, Ana Paula, *O Princípio... ob. cit.*, p. 580.

¹⁴⁴ Ver Comissão para a Reforma do IRC de 2013, *Relatório Final – Uma Reforma do IRC Orientada para a Competitividade, o Crescimento e o Emprego*, 30.06.2013, p. 193.

O facto é que, mais de uma década volvida, apenas uma revisão da “lista negra” ocorreu, a qual promoveu a remoção da mesma dos territórios da República do Chipre¹⁴⁵ e do Grão-Ducado do Luxemburgo¹⁴⁶.

A eleição de um método de enumeração taxativa revela-se passível de afrontar o princípio da igualdade¹⁴⁷ uma vez que poderá não ser imediatamente detetado o surgimento de países com cargas tributárias semelhantes aos previstos na “lista negra”, possibilitando-se aos residentes fiscais em Portugal o recurso a estes com vista à elisão ou evasão fiscal. No mesmo sentido, os países que constem da lista e que promovam alterações no seu direito fiscal para se tornarem menos permeáveis a esquemas de evasão fiscal serão tratados, em sede doméstica, de modo idêntico a países que não tenham promovido qualquer alteração.

Poder-se-á argumentar que a confiança democrática garantida ao legislador determina que este tem ao seu dispor todas as ferramentas que possibilitam a revisão da portaria quando julgue necessário sendo a opção por não visitar os territórios da portaria afigurar-se-ia conscienciosa e intencional. Não obstante, cremos que a capacidade do legislador para se manter atento a todas as alterações no domínio fiscal que ocorram no globo se revela uma tarefa hercúlea ou mesmo inverosímil¹⁴⁸.

Assim, a rigidez normativa promovida pela lista negra, a par da relativa incapacidade para prever todos os paraísos fiscais e mudanças nas definições de paraíso fiscal no globo, afiguram-se potencialmente geradoras de situações injustas de acordo com as quais países com idênticas cargas tributárias beneficiam de tratamentos fiscais diferenciados. Nestes termos, a criação de uma lista negra potencia o surgimento de lacunas, resultando estas de situações em que *“a lei a avaliar pela sua própria intenção e imanente teleologia, é incompleta e, portanto carece de integração e quando a sua*

¹⁴⁵ O reforço das obrigações de assistência mútua entre administrações tributárias dos Estados-membros da UE mediante transposição da Diretiva n.º 2011/16/UE, do Conselho, de 15 de fevereiro, favoreceram a remoção do Chipre da “lista negra”.

¹⁴⁶ A Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, referia o Luxemburgo no que respeitava às sociedades holding no sentido da legislação luxemburguesa que se regia pela Lei de 31 de julho de 1929 e pela Decisão Grã-Ducal de 17 de dezembro de 1938, tendo esta legislação sido posteriormente revogada e, em consonância, o território retirado da “lista negra”.

¹⁴⁷ Artigo 13.º da CRP.

¹⁴⁸ Salientamos que foi publicada pela Comissão Europeia uma lista europeia de trinta paraísos fiscais não cooperantes com o combate à fraude fiscal. A referida lista não procura definir “paraíso fiscal”, limitando-se a refletir quais os países que são mais frequentemente assim designados pelos diversos Estados-membros (ver http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/good_governance_matters/lists_of_countries/index_en.htm).

integração não contradiz uma limitação (a determinados factos previstos) porventura querida pela lei”¹⁴⁹.

Não podemos deixar de notar que esta situação foi assinalada pela LOE para 2014¹⁵⁰, que instituiu o artigo 64.º-D, n.º 1 da LGT, nos termos do qual “*O membro do Governo responsável pela área das finanças aprova, por portaria, a lista dos países, territórios ou regiões com regime claramente mais favorável*”, devendo tomar em consideração, para o efeito, os elementos constantes no n.º 2 do mesmo artigo¹⁵¹.

A redação da norma em questão estabeleceu critérios, não cumulativos, que aclaram a *ratio* que subjaz à eleição de determinados territórios, em detrimento de outros, como “paraísos fiscais”¹⁵². A título de exemplo devemos questionar se a República de Angola deve (ou não) ser incluída na “lista negra”.

Efetivamente, não existem mecanismos legais que possibilitem a troca efetiva de informações relevantes para efeitos fiscais entre Portugal e o referido Estado, pelo que se encontra verificada a condição prevista na alínea d) do n.º 2 do artigo 63.º-D da LGT, revelando-se essa circunstância bastante para a inclusão deste território na lista. Contudo, e contrariamente à intenção do legislador na referida lei, até ao presente momento não se operou qualquer alteração neste sentido à portaria.

Cumprе salientar que da redação do artigo 63.º-D da LGT, constante da Proposta de Lei n.º 178/XII, poderia decorrer que um território constituiria um “paraíso fiscal” quanto cumprisse os critérios elencados, sendo que apenas caberia ao responsável pelo pelouro das Finanças públicas reconhecer essa mesma qualificação. Contudo, a redação

¹⁴⁹ Ver LARENZ, Karl, *Metodologia da Ciência do Direito*, tradução de José de Sousa e Brito e José António Veloso, 2ª edição, Fundação Calouste Gulbenkian, 1969, p. 428.

¹⁵⁰ Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro

¹⁵¹ De acordo com o artigo 125.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, “*A lista aprovada pela Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, na redação dada pela Portaria n.º 292/2011, de 8 de novembro, mantém-se em vigor para todos os efeitos legais.*”

¹⁵² Quanto à definição de “paraíso fiscal”, recomendou a Comissão para a Reforma do IRC de 2013 esta “*se baseie em critérios genericamente definidos na lei, em que se incluam os seguintes: a. Baixa ou nula tributação, nomeadamente sobre os rendimentos gerados no exterior ou sobre os rendimentos de atividades de natureza financeira ou intra-grupo; b. Existência de regimes especiais, benefícios fiscais ou práticas administrativas que conduzam à aplicação de taxas efetivas de tributação nulas ou reduzidas, nomeadamente quando essas vantagens sejam dirigidas a pessoas ou entidades não residentes, aos rendimentos obtidos no exterior ou a atividades de natureza financeira ou intra-grupo; c. Existência de obstáculos legislativos ou administrativos ao acesso e à troca efetiva de informações relevantes para efeitos fiscais, nomeadamente informações de natureza fiscal, contabilística, societária, bancária ou outras que identifiquem os respetivos sócios ou outras pessoas relevantes, os titulares e beneficiários efetivos de rendimentos, bens ou direitos e a realização de operações económicas.*” (ver Comissão para a Reforma do IRC de 2013, *Relatório... ob. cit.*, p. 193).

da norma que singrou estabelece que a portaria em causa não tem um efeito de mero reconhecimento, cumprindo, ao invés, um papel constitutivo de tal qualificação.

Nestes termos, a qualificação de um território como “paraíso fiscal” não opera automaticamente, encontrando-se dependente da aprovação de uma portaria por parte do membro do Governo responsável pela área das Finanças. Logo, a não inclusão deste ou qualquer outro território nessa lista não acarreta qualquer consequência legal nem a inclusão pode ser promovida por qualquer outro meio para além de iniciativa legislativa deste órgão. Deste modo, subsiste apenas uma expectativa de que no futuro seja revista a “lista negra”, espelhando os novos critérios legais.

Atento o princípio da segurança jurídica definido pelo TJUE parece irrefutável que a “lista negra” se revela clara, precisa e previsível nos efeitos que produzirá e no seu campo de aplicação. Contudo, da excessiva precisão da norma decorrem potenciais situações de injustiça na repartição dos encargos tributários. Neste sentido, encontramos diante de uma situação de excesso de determinação legal, potencialmente geradora de um tratamento desigual de situações economicamente idênticas.

Face ao exposto, levantamos a questão de saber se o princípio da segurança jurídica, na sua leitura europeia, pode operar por excesso e por defeito, ou seja, se uma norma pode ser julgada como contrária ao DUE por resultarem efeitos prejudiciais do excesso de determinabilidade da mesma.

Posto de outro modo, deixamos, a final, a seguinte questão: poderá a densificação jurisprudencial europeia do princípio da segurança jurídica conduzir a que uma legislação excessivamente determinada, como a “lista negra” interna, se repute contrária ao DUE por excesso de determinação?

5. Conclusões

- I. O princípio da segurança jurídica revela-se como um elemento-chave do Estado de Direito democrático e do princípio da legalidade na sua vertente material, nos termos dos artigos 2.º e 103.º, n.º 2, ambos da CRP.
- II. Do princípio da legalidade, na sua vertente material, decorre o princípio da determinabilidade, de acordo com o qual (na sua projeção fiscal) todos os elementos constitutivos da norma tributária deverão ser concebidos de modo extenso e completo.
- III. O referido princípio da determinabilidade assume uma especial importância em direito fiscal, pelos seguintes motivos: (i) o direito fiscal encontra-se atualmente dominado pela noção de *autotributação*; (ii) os impostos configuram uma agressão pública à autonomia patrimonial privada dos contribuintes.
- IV. Nos dias de hoje, a necessidade de uma tipicidade fechada (de acordo com a qual o facto tributário se deve ajustar, em absoluto, ao tipo abstrato) encontra-se ultrapassada.
- V. Isto pois tal nível de segurança jurídica é semanticamente inatingível e não se reputa crível que o legislador predetermine uma decisão equitativa para todos os negócios jurídicos concebíveis.
- VI. Por outro lado, um sistema fiscal pautado por um princípio de tipicidade fechada geraria, com forte probabilidade, um fenómeno de inflação normativa ou de proliferação de lacunas, pelo que a intensidade conferida ao mesmo não deverá ser absoluta.
- VII. Uma tipologia taxativa das normas fiscais não respeitaria o princípio da proporcionalidade uma vez que: (i) um sistema fiscal que não garanta plasticidade suficiente às normas fiscais não se revela *adequado* para promover a segurança jurídica pois dita uma situação de inflação normativa; (ii) não existe *necessidade* do mesmo pois normas com algum grau de amplitude permitem ao contribuinte proceder à sua interpretação e aplicação, conquanto seja salvaguardado um nível de densificação mínimo; (iii) os custos da rigidez normativa revelar-se-iam *desproporcionados* permitindo comportamento furtivos à aplicação da lei fiscal.

- VIII.** Neste sentido, um princípio da segurança jurídica absoluto, em direito fiscal, é passível de produzir uma situação de iniquidade ou insegurança jurídica, devendo, pelo contrário, garantir-se uma certa flexibilidade à exigência de tipicidade legal e à consequente operacionalidade do sistema fiscal.
- IX.** Deste modo, o princípio da determinabilidade (decorrente do princípio da segurança jurídica) não obsta a normas relativamente amplas, sempre que justificável e quando não torne excessivamente complexo o cumprimento das obrigações tributárias.
- X.** O mesmo princípio não impede, em direito fiscal, o recurso a conceitos indeterminados, desde que não seja concedida uma margem de discricionariedade tão ampla à administração que importe a transferência do poder de criação de obrigação fiscal para esta.
- XI.** Essa discricionariedade representaria uma antecâmara da arbitrariedade da atuação da administração e seria suscetível de colocar em crise o mínimo de precisão e clareza exigíveis.
- XII.** Assim, o princípio da determinabilidade representa um meio de defesa dos contribuintes face ao Estado, cumprindo o papel de limite ao poder legiferante e favorecendo o cabal cumprimento dos poderes de soberania.
- XIII.** Em nosso entender, para que uma norma se repute suficientemente determinada os seus resultados devem ser previsíveis o suficiente para que o contribuinte consiga adequar o seu comportamento ao comando legal, antecipando os efeitos que tal comportamento carrearão para a sua esfera jurídica e não colocando em crise a busca pela igualdade da carga fiscal entre os contribuintes.
- XIV.** A eficácia do sistema fiscal depende de normas cuja precisão seja suficiente para permitir ao contribuinte conduzir as suas atividades económicas adequadamente (princípio da segurança jurídica) e, bem assim, da rejeição de um normativo dominado pela rigidez (princípio da igualdade).
- XV.** No acórdão SIAT, o TJUE analisou pela primeira vez o princípio da segurança jurídica no domínio da tributação direta.
- XVI.** O Tribunal considerou que uma norma com um desenho muito amplo, dificilmente antecipável, era atentatória do princípio da segurança jurídica e, por conseguinte, contrária ao DUE.
- XVII.** Posteriormente, no acórdão ITEL CAR o TJUE decidiu que a norma em crise não permitia determinar previamente e com precisão suficiente o seu campo de

aplicação, pelo que não cumpria com as exigências da segurança jurídica europeia segundo as quais as regras de direito devem ser claras, precisas e previsíveis nos seus efeitos, nomeadamente quando podem ter consequências desfavoráveis para os contribuintes.

- XVIII.** Ademais, em *Berlington* o Tribunal recorreu novamente ao princípio da segurança jurídica “europeu” tendo, porém, salientado que o mesmo princípio não exige uma estagnação legislativa, mas antes que o legislador considere as situações particulares dos operadores económicos quando viole expectativas legalmente fundadas.
- XIX.** De acordo com as *supra* referidas decisões o TJUE considerou aplicável ao âmbito da fiscalidade direta o princípio da segurança jurídica, nos termos do qual uma norma doméstica viola o DUE, num cenário discriminatório ou restritivo, quando não se revele clara, precisa e previsível nos seus efeitos e esfera de aplicação, nomeadamente quando desta possam advir consequências desfavoráveis para os seus destinatários.
- XX.** O TJUE já havia recorrido ao princípio da segurança jurídica em litígios não relacionados com matérias de tributação direta, tendo deste derivado um conjunto de exigências aceites jurisprudencialmente, quais sejam: de proteção das expectativas legítimas; de não retroatividade; o princípio dos direitos adquiridos; as exigências de adequação de prazos dos procedimentos; as exigências de utilização de linguagem compreensível.
- XXI.** Ainda que se revelem semelhantes, o princípio da segurança jurídica “europeu” prima sobre o seu congénere doméstico no seu específico campo de aplicação e na sua intensidade.
- XXII.** Assim, ainda que os critérios de análise do princípio sejam, em abstrato, semelhantes, a aplicação prática do mesmo pelo TJUE revela-se distinta da aplicação pelas instâncias domésticas.
- XXIII.** A nível doméstico é mais frequente a ponderação de outros valores juridicamente relevantes como contraponto à escassez de segurança jurídica das normas em crise, pelo que uma disposição tributária que cumpra internamente com as exigências do princípio da segurança jurídica poderá não passar o “crivo” da segurança jurídica, nos moldes do TJUE, residindo aqui um novo limite ao legislador.

- XXIV.** Atendendo à jurisprudência europeia em matéria fiscal não resulta claro se o TJUE considera o princípio da segurança jurídica “europeu” como (i) uma premissa ou subprincípio densificador do princípio da proporcionalidade, (ii) uma condição *sine qua non* para admitir determinada justificação ou (iii) um princípio suscetível de apreciação autónoma.
- XXV.** Não obstante, o Tribunal revela-se constante na afirmação do princípio da segurança jurídica, da qual extrai exigências de clareza, precisão e previsibilidade das normas, quando destas possam decorrer efeitos prejudiciais para o sujeito passivo, não se afigurando ainda claro qual o grau de exigência destes requisitos.
- XXVI.** Assim, nos termos da jurisprudência europeia, sempre que adotem normas em matéria de situações transnacionais intraeuropeias, os Estados-membros devem adotar normas antiabuso em fiscalidade direta que sejam dotadas de clareza, precisão e previsibilidade, podendo os contribuintes recorrer ao TJUE caso tal não se verifique.

Bibliografia

- ASCENSÃO, José de Oliveira, *O Direito Introdução e Teoria Geral*, 13.^a Edição, Almedina, 2005.
- AMARAL, Maria Lúcia, *A Forma da República – Uma Introdução ao estudo do direito constitucional*, Coimbra Editora, 2005.
- ANDRADE, José Carlos Vieira de, *Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, Almedina, 1998.
- ATIENZA, Manuel, *O sentido do Direito*, Escolar Editora, 2014.
- CANAS, Vitalino, *Constituição Prima Facie: Igualdade, Proporcionalidade, Confiança (Aplicados ao “corte” de pensões)*, Revista Eletrónica de Direito Público, n.º 1, 2014.
- CANAS, Vitalino, *Proporcionalidade (Princípio da)*, Dicionário Jurídico da Administração Pública, 6.º Vol., Lisboa, 1994.
- CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.^a edição, Almedina, 2003.
- CHORÃO, Mário Biggote, *Polis-Enciclopédia Verbo da Sociedade e do Estado*, Vol. V, Verbo, 1997.
- CORREIA, Sérvulo, *Legalidade e Autonomia Contratual nos Contratos Administrativos*, Almedina, 2013.
- CORTE-REAL, Carlos Pamplona, *Direito Fiscal, Apontamentos*, Lisboa, 1980.
- CUNHA, Patrícia Noiret, *A Tributação Directa na Jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias*, Coimbra Editora, 2006.
- DE BROE, Luc e GERNAY, Thomas, *SIAT SA. Deduction of expenses paid to a service provider established in another Member State. Tax Avoidance. Court of Justice, Highlights & Insights on European Taxation*, Kluwer, 2012.
- DOURADO, Ana Paula, *Lições de Direito Europeu Tributação Directa*, Coimbra Editora, 2010.
- DOURADO, Ana Paula, *O Princípio da Legalidade Fiscal, Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Almedina, 2007.
- HELMINEN, Marjaana, *EU Tax Law – Direct Taxation – 2014*, Cap. 1, IBFD, 2014.
- HESPANHA, António Manuel, *O Caleidoscópio do Direito O Direito e a Justiça nos Dias e no Mundo de Hoje*, 2.^a Edição, Almedina, 2009.

- HILLING, Maria, *Justifications and Proportionality: An Analysis of the ECJ's Assessment of National Rules for the Prevention of Tax Avoidance*, INTERTAX, Volume 41, Issue 5, 2013, Kluwer Law International.
- JIMÉNEZ, Adolfo Martín, *Litigating EU Tax Law in International, National and Non-EU National Courts*, Cap. 10, IBFD, 2013.
- LARENZ, Karl, *Metodologia da Ciência do Direito*, tradução de José de Sousa e Brito e José António Veloso, 2ª edição, Fundação Calouste Gulbenkian, 1969.
- LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes, *Aplicação de Medidas Anti-Abuso na Luta contra a Evasão Fiscal*, Fisco, n.º 107/108, Lex, 2003.
- MACHADO, J. Baptista, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, 2013.
- MACHETE, Pedro e VIOLANTE, Teresa, *O Princípio da Proporcionalidade e da Razoabilidade na Jurisprudência Constitucional, também em relação com a Jurisprudência dos Tribunais Europeus*, XV Conferência Trilateral do Tribunais Constitucionais de Espanha, Itália e Portugal, 2013.
- MCMAHON JR., Martin J., *The Matthew Effect and Federal Taxation*, Boston College Law Review, Vol 45., Issue 5, 2004.
- MIRANDA, Jorge e MEDEIROS, Rui, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo II, Coimbra Editora, 2006.
- MIRANDA, Jorge, *Manual de Direito Constitucional*, vol. IV, Coimbra Editora, 2000.
- MORAIS, Rui Duarte, *Apontamentos ao IRC*, Almedina, 2007.
- NABAIS, Casalta, *Direito Fiscal*, 7ª Edição, Almedina, 2014.
- NABAIS, Casalta, *Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, 2005.
- NABAIS, José Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos - Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Almedina, 2009.
- NOGUEIRA, João Félix Pinto, *Direito Fiscal Europeu – O paradigma da proporcionalidade – A proporcionalidade como critério central da compatibilidade de normas tributárias internas com as liberdades fundamentais*, Coimbra Editora, 2010.
- NOVAIS, Reis, *Os Princípios Constitucionais Estruturantes da República Portuguesa*, Coimbra Editora, 2004.
- O'SHEA, Tom, *Uncertainty in the Belgian Business Expense Deduction Rules*, *Tax Notes International*, Tax Notes International, 2012.
- O'SHEA, Tom, *Portugal Loses Thin Cap Case Before the ECJ*, *Tax Notes International*, Tax Analysts, 2014.

- PEETERS, Bruno, *European Supervision on the Use of Vague and Undetermined Concepts in Tax Laws*, EC Tax Review, 2013.
- PEREIRA, Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, 4ª Edição, Almedina, 2011.
- SANCHES, José Luís Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 2007.
- SANCHES, Saldanha José Luís, *A Segurança Jurídica no Estado Social de Direito: Conceitos Indeterminados, Analogia e Retroactividade no Direito Tributário*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 310/312, 1985.
- SANCHES, Saldanha José Luís, *Os Limites do Planeamento Fiscal - Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, Coimbra Editora, 2006.
- TEIXEIRA, Manuela Duro, *Reestruturação de Empresas e Limites do Planeamento Fiscal – Algumas Notas*, Reestruturação de Empresas e Limites do Planeamento Fiscal, Coimbra Editora, 2009.
- TERRA, J. M. Ben, WATTEL, Peter J., *European Tax Law Abridged Student Edition*, 5ª Edição, Wolters Kluwer, 2008.
- THOMAS, Robert, *Legitimate Expectations and Proportionality in Administrative Law*, Hart Publishing, 2000.
- VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2011.
- WEBER, Dennis e SIRITHAPORN, Thidaporn, *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*, Cap. 11, IBFD, 2014.
- WEBER, Dennis, *Abuse of Law in European Tax Law: An Overview and Some Recent Trends in the Direct and Indirect Tax Case Law of the ECJ – Part 2*, European Taxation, IBFD, 2013.
- XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2ª Edição, Almedina, 2014.
- XAVIER, Alberto, *Manual de Direito Fiscal*, I, Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, 1974.
- ZIPPELIUS, Reinhold, *Teoria Geral do Estado*, 3ª Edição, Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.