



Contratos Fiscais: Regime e Natureza

Filipa Neto Mariano

Dissertação realizada no âmbito do 2º Ciclo

Mestrado em Direito na Área de Ciências Jurídicas Empresariais

Orientador:

**Doutor José João Abrantes, Professor na Faculdade de Direito da
Universidade Nova de Lisboa**

Co-orientador:

**Mestre Rui Barreira, Professor Convidado da Faculdade de Direito da
Universidade Nova de Lisboa**

Fevereiro 2011

Agradecimentos

A elaboração do presente estudo deveu-se em grande parte à orientação, estímulo, apoio e opiniões proferidas pelo Professor Rui Barreira, a quem presto os meus sinceros agradecimentos.

Agradeço igualmente ao Professor Doutor José João Abrantes, toda a disponibilidade prestada.

Agradeço ao Professor Guilherme Waldemar D' Oliveira Martins, na qualidade de membro do Conselho Interministerial de Coordenação dos Incentivos Fiscais ao Investimento a conceder até 2020, pela disponibilidade que demonstrou para me receber, relativamente à presente exposição e à compreensão do novo Código Fiscal do Investimento, visto ter integrado o grupo que procedeu à sua conclusão.

Lista de Abreviaturas e siglas

AICEP	Agência para o Investimento e Comércio Externo de Portugal
AR	Assembleia da República
CAAD	Centro de Arbitragem Administrativa
CAE	Códigos de Actividade Económica
CCP	Código dos Contratos Públicos
CCPT	Código de Procedimento e de Processo Tributário
CFI	Código Fiscal do Investimento
CICIFI	Conselho Interministerial de Coordenação dos Incentivos Fiscais ao Investimento
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CPA	Código de Procedimento Administrativo
CPPT	Código de Procedimento e de Processo Tributário
CPTA	Código de Procedimento e Tribunais Administrativos
CRP	Constituição da República Portuguesa
DGCI	Direcção-Geral dos Impostos
DL	Decreto-Lei
EBF	Estatuto dos Benefícios Fiscais
ETAF	Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais
IAPMEI	Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e à Inovação
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
LGT	Lei Geral Tributária
PME	Pequenas e Médias Empresas
TC	Tribunal Constitucional

Índice

	Págs.
Agradecimentos	1
Lista de Abreviaturas e Siglas.....	2
I. Introdução.....	7
II. Contratos Fiscais - uma nova via no Direito Fiscal.....	8
1. Natureza e Traços Essenciais.....	8
III. Os Contratos Fiscais e os Princípios Constitucionais.....	14
1. O Princípio da Legalidade Fiscal.....	14
1.1 O Princípio da Legalidade Fiscal na CRP de 1976.....	15
1.2 O Princípio da Reserva de Lei.....	19
2. O Princípio da Igualdade Fiscal.....	23
2.1 O Princípio da Capacidade Contributiva.....	26
IV. A Constituição Económica e Fiscal.....	29
1. O Princípio Constitucional do Estado Fiscal.....	29
1.1 O Princípio Constitucional do Estado Social.....	32
2. O Direito Económico Fiscal e o Direito Fiscal.....	34
2.1 A Extrafiscalidade e os Benefícios Fiscais.....	36
V. Tipos de Contratos Fiscais.....	44
1. Contratos relativos à Determinação da Matéria Colectável.....	46
1.1 O Contrato de Avença.....	46
a) O Imposto Especial sobre o Jogo.....	48
1.2 Os Acordos Prévios sobre Preços de Transferência.....	49
1.3 As Transacções Fiscais.....	55
2. Contratos Relativos à Cobrança de Impostos.....	56
3. Contratos Relativos à Concessão de Benefícios Fiscais	57
VI. O Código Fiscal do Investimento.....	66
1. Análise do CFI e principais alterações face ao DL nº 409/99 de 15 de Outubro e ao DL nº 401/99, de 14 de Outubro.....	66
2. Soluções de Consenso e Oportunidade.....	76
VII. A Introdução da Arbitragem no Direito Tributário.....	78
VIII. Conclusão.....	85

Bibliografia.....	87
Anexo - Minuta de Contrato Fiscal de Investimento.....	91

“a arte de governar pela qual doravante se reconhecerá um governo de progresso, caracterizar-se-á por três termos: concertação, negociação, contrato”¹.

¹ V. Michel Rocard, “Un Avenir Négocié”, *Droit Social*, n.º1, 1988. p.131.

I. Introdução

A opção por uma tese de mestrado em direito fiscal, prende-se com o especial interesse que nutro por esta área do Direito, não só por agir em diversos domínios da sociedade, mas pela influência que as opções fiscais podem ter nas escolhas económicas dos contribuintes e na conseqüente conjuntura económica do país.

Os contratos fiscais, tema que abordaremos no presente trabalho, é um aliciante instituto de abordagem académica, por representar uma realidade passível de alterar o tradicional esquema da administração fiscal.

Elegi a matéria dos Contratos Fiscais por se tratar de um tema relevante e pouco abordado pela doutrina - tendo embora seguido sobretudo a tese de mestrado do professor José Casalta Nabais - e por se ser um tema, especialmente no que concerne aos contratos que concedem benefícios fiscais, que considero ser de um enorme interesse, tendo em conta as transformações que a administração fiscal tem vindo a sofrer na actualidade.

Vamos iniciar a nossa exposição pela análise da natureza e características essenciais dos contratos fiscais e dos princípios constitucionais em matéria fiscal onde os mesmos se movem, concentrando-nos essencialmente nos aspectos jurídicos, prosseguindo o exame dos aspectos essenciais da constituição económica e fiscal, do fenómeno da extrafiscalidade e dos benefícios fiscais. Posteriormente procederemos à análise dos tipos de contratos fiscais, importando, relativamente aos contratos fiscais de concessão de benefícios fiscais, a análise do Código Fiscal do Investimento, introduzido pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de Setembro e o Decreto-Lei n.º 250/2009, da mesma data, destacando as principais alterações face aos Decretos-Lei anteriores.

Por fim, uma análise indispensável à possibilidade de recurso à arbitragem em direito fiscal, nos termos do novo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, pelo seu relevo relativamente à actual situação em que se encontra a justiça tributária e por consistir numa via alternativa aos tribunais tributários, nomeadamente na resolução de questões relacionadas com Contratos Fiscais.

II. Contratos Fiscais - uma nova via no Direito Fiscal

1. Natureza e Traços Essenciais

Há relativamente pouco tempo, anunciava-se que o Estado, como ente dotado de soberania, não contratava², mas, contudo, “(...) num período em que a Administração desenvolve actividades cada vez mais diversificadas, muitas delas de prestação e de conformação, e intensifica o apelo à colaboração dos cidadãos na prossecução dos interesses públicos - tendendo, por isso mesmo, a exhibir cada vez menos os «galões» da sua autoridade - tais reservas deixaram de fazer sentido.”³.

Assim, “Nas últimas décadas, em Portugal como noutros países de instituições administrativas semelhantes, tem-se podido presenciar o incremento do recurso pela Administração à via contratual de prossecução das suas atribuições.”⁴, desta forma, “Com a substituição de actos de autoridade por contratos, reconhece-se a alteridade e autonomia dos destinatários da actividade administrativa (...), e contribui-se para uma maior eficácia da administração”⁵.

Depreendemos que a bilateralidade do contrato se opõe à unilateralidade típica do acto administrativo, constituindo a manifestação de vontade do particular um requisito de existência do mesmo e não apenas um requisito de legalidade ou eficácia. O autor SÉRVULO CORREIA, na sua obra “Legalidade e Autonomia Contratual nos Contratos Administrativos”, dedica um capítulo à descrição dos principais critérios de determinação da administratividade dos contratos, em contraposição aos contratos privados, que ao longo do tempo foram sendo utilizados pela jurisprudência e pela doutrina, entre os quais: o critério da sujeição, assente na ideia de inferioridade do contraente privado; o critério do objecto, que considera como administrativo o contrato que constitui, modifica ou extingue uma relação

² J.CASALTA NABAIS, *Contratos Fiscais*, reflexões acerca da sua admissibilidade, Coimbra, Coimbra Editora, 1994, pp.137 e ss.

³ JOÃO CAUPERS, *Introdução ao Direito Administrativo*, 10.^a ed., Lisboa, Âncora Editora, 2009, p.278.

⁴ SÉRVULO CORREIA, *Legalidade e Autonomia Contratual nos Contratos Administrativos*, Coimbra, Almedina, 1987, p.353.

⁵ SÉRVULO CORREIA, *Os Contratos Económicos perante a Constituição*, in *Dez anos da Constituição*, Edição INCM, Lisboa, 1986, p.99.

jurídica de direito administrativo; e o critério estatutário, que reside na concepção do direito administrativo como o direito da Administração Pública⁶.

Esta último é o critério elegido pelo autor para a determinação do conceito de contrato administrativo, obtendo, com base no mesmo, a seguinte definição “(...) *contrato que constitui um processo próprio de agir da Administração pública e que cria, modifica ou extingue relações jurídicas, disciplinadas em termos específicos do sujeito administrativo, entre pessoas colectivas da Administração ou entre a Administração e os particulares.*”⁷.

O contrato administrativo foi assim reconhecido, como um instrumento próprio do exercício da actividade administrativa no Código de Processo Administrativo (CPA), dedicando-lhe um Capítulo autónomo, sob a epígrafe “Do Contrato Administrativo”⁸. Nomeadamente no n.º1 do antigo artigo 178.º, onde se considerou o contrato administrativo como o “*acordo de vontades pelo qual é constituída, modificada ou extinta uma relação jurídico-administrativa*”⁹. Este artigo adoptou, então, o critério do objecto, seguindo de perto o entendimento do professor JOÃO CAUPERS¹⁰.

O n.º2, do presente artigo estabeleceu um elenco não taxativo dos vários tipos de contratos administrativos, existindo, determinadas espécies contratuais que podem ser consideradas como contratos administrativos, embora não constando da sua enumeração, como por exemplo, os nossos “*contratos relativos a benefícios fiscais*”¹¹.

Após uma atenta observação ao antigo artigo 179.º do CPA, podemos concluir que estamos perante uma norma que habilita a Administração a recorrer à celebração de contratos administrativos, na prossecução das suas atribuições, numa óptica de generalização da figura do contrato administrativo, dotando a Administração de poderes de negociação.

⁶ SÉRVULO CORREIRA, *Legalidade e Autonomia Contratual...*, *ob. cit.*, pp.353 e ss.

⁷ SÉRVULO CORREIRA, *idem*, p.396.

⁸ V. Capítulo III, (arts. 178.º a 189.º).

⁹ Anteriormente vigorava entre nós um elenco taxativo, porém, o fim da taxatividade veio a ser determinado pelo n.º1 do artigo 9.º do ETAF, através do DL n.º 129/84, de 27 de Abril.

¹⁰ JOÃO CAUPERS, *ob. cit.*, p.279.

¹¹ MARIO ESTEVES DE OLIVEIRA, PEDRO COSTA GONÇALVES, J. PACHECO DE AMORIM, *CPA Comentado*, Vol. II, Coimbra, Almedina, 1995, p.343. No mesmo sentido, J. CASALTA NABAIS, *Contratos Fiscais...*, *ob. cit.*, pp.9 a 84, que qualifica os contratos fiscais como contratos administrativos.

Desta forma, este preceito admite “(...) *quaisquer contratos atípicos, incluindo os contratos com objecto passível de acto administrativo [...] naqueles casos em que a Administração, em vez de alcançar o efeito jurídico tido em vista através de acto administrativo [...] celebre um contrato com o destinatário desses efeitos, acordando com ele sobre o modo de harmonizar reciprocamente os interesses que cada um tem (...)*”¹².

Os litígios decorrentes dos contratos fiscais são da competência dos tribunais administrativos e fiscais, de acordo com o disposto na alínea f), n.º1 do artigo 4.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), mais especificamente da jurisdição fiscal, por se traduzirem em “(...) *contratos regidos pelo direito público, mais concretamente pelo direito económico fiscal*”¹³, no mesmo sentido, o n.º3 do artigo 212.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), “*Compete aos tribunais administrativos e fiscais o julgamento das acções e recursos contenciosos que tenham por objecto dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais*”, cabendo aos tribunais fiscais, dirimir os litígios provenientes das relações jurídicas fiscais, das quais fazem parte os contratos fiscais.

Relativamente ao processo adoptado para a resolução de litígios decorrentes destes contratos, estes seguem o processo administrativo - n.º2 do artigo 97.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) - especificamente, a acção administrativa comum, de acordo com a alínea h), do n.º2 do artigo 37.º e artigo 46.º do Código de Procedimento dos Tribunais Administrativos (CPTA), determinado pela alínea c) do artigo 2.º do CPPT, visto não existir um processo específico para as matérias fiscais.

Todavia, aquando da entrada do DL n.º 18/2008, de 29 de Janeiro, diploma que aprovou o Código dos Contratos Públicos (CCP), foram revogados os artigos do CPA que regulavam o regime dos contratos administrativos. Cumpre-nos por isso, face ao CCP, tecer algumas considerações quanto à sua aplicação aos contratos fiscais.

¹² MARIO ESTEVES DE OLIVEIRA, PEDRO COSTA GONÇALVES, J. PACHECO DE AMORIM, *Código do Processo Administrativo.. ob. cit.*, p.346.

¹³ J.CASALTA NABAIS, *idem*, p.429.

O n.º1 do artigo 5.º do CCP, diz-nos que, “*A parte II, do presente código, não se aplica à formação de contratos a celebrar por entidades adjudicantes cujo objecto abranja prestações que não estão nem sejam susceptíveis de estar submetidas à concorrência de mercado (...)*”.

A parte II do diploma respeita à formação dos contratos e aos procedimentos a adoptar pelas entidades adjudicantes. Porém, a essência dos contratos fiscais, nomeadamente quanto aos contratos que concedem benefícios fiscais ao investimento produtivo, tal como configurados no artigo 41.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), como iremos expor adiante, aquando da análise do seu regime, não se encontram submetidos à concorrência de mercado, nem seguem os tipos de procedimento elencados nas várias alíneas do artigo 16.º do CCP.

Neste tipo de contratos fiscais, para que as empresas sejam beneficiárias de determinados benefícios fiscais, têm de cumprir os pressupostos previstos no artigo 41.º do EBF, no Código Fiscal do Investimento (CFI)¹⁴ e no DL n.º 250/2009, de 23 de Setembro, (quanto aos projectos que visem a internacionalização da economia portuguesa). Assim, entre outros, têm de: ser projectos de investimento em unidades produtivas, respeitado determinado montante mínimo; relevantes para o desenvolvimento de certas áreas consideradas estratégicas para a economia nacional, (previstas no CFI); induzir a criação de postos de trabalho; contribuir para a inovação e investigação científica nacional; e os promotores têm de cumprirem determinadas condições, nomeadamente, possuir capacidade técnica, terem a situação financeira equilibrada e dispor de contabilidade regularmente organizada de acordo com a normalização contabilística.

Deste modo, pode retirar-se desta análise, que a aplicar-se a parte II do CCP, estaríamos a contrariar a própria “natureza” deste tipo de contratos, onde o Estado não tem de escolher entre várias empresas dispostas a investir nas áreas consideradas estratégicas e propícias ao desenvolvimento da nossa economia, desde que cumpridos os pressupostos previstos na lei, mas sim, se assim o for possível, atribuir benefícios fiscais, recorrendo à via contratual, a todas as empresas que demonstrem deter um projecto de investimento em unidades produtivas que preencha os requisitos exigidos. Assim e de acordo com o professor JOÃO

¹⁴ Aprovado pelo DL n.º 249/2009, de 23 Setembro.

CAUPERS, *“Onde não existir, nem puder existir, concorrência, não há por que aplicar tais regras”*.¹⁵

Por outro lado, estabelece a alínea c), do n.º4 do artigo 5.º do CCP, que não é igualmente aplicável a parte II do CCP, à formação dos contratos *“cujo objecto principal consista na atribuição [...], de subsídios ou de subvenções de qualquer natureza.”* Recorrendo a esta alínea, por analogia, chegaríamos a conclusão semelhante, embora aí estejam previstos os subsídios e subvenções, ambos provocam, tal como os benefícios fiscais, despesa fiscal, sendo a sua substância, a mesma.

Todavia, também o n.º 1 do artigo 6.º do CCP, refere que a parte II do CCP só é aplicável à formação de contratos, quando o objecto dos mesmos, abranja as prestações típicas dos contratos previstos nas suas alíneas, consagrando um elenco taxativo, no qual não constam os contratos fiscais.

Já quanto ao regime substantivo dos contratos administrativos, previsto na parte III, determina o n.º5 do artigo 1.º, que o mesmo é aplicável aos contratos que revistam a natureza de contrato administrativo, considerando-se como tal, *“o acordo de vontades, independentemente da sua forma ou designação, celebrado entre contraentes públicos e co-contratantes ou somente entre contraentes públicos(...)”* de acordo com o n.º6 do mesmo artigo, integrando, entre outros, os contratos com objecto passível de acto administrativo, do qual fazem parte os contratos fiscais (alínea b), n.º6 do artigo 1.º).

Na parte III do CCP, referente ao regime substantivo dos contratos administrativos, existem determinadas disposições, que permitem uma aplicação flexível, tendo em conta a especial natureza dos contratos fiscais. Nomeadamente o artigo 280.º do CCP, que nos diz no n.º1, *“Na falta de lei especial, as disposições do presente título são aplicáveis às relações contratuais jurídicas administrativas”* – ora, como enunciámos, os contratos fiscais estão regulados em lei especial, só lhes se aplicando deste modo o CCP, no que não estiver previsto na lei especial, mormente o EBF e o CFI.

¹⁵ JOÃO CAUPERS, *ob. cit.*, p.292.

Acresce, que da análise do disposto no n.º2, retira-se que só se aplica o CCP, quando as normas do mesmo não se mostrarem contrárias à natureza do contrato fiscal, isto é, quando o tipo de contrato justifica o afastamento das normas do CCP, neste caso, pela sua especificidade, por respeitar à matéria fiscal.

Relativamente ao regime da renegociação e da resolução dos contratos fiscais, o mesmo encontra-se previsto no CFI, nomeadamente, nos artigos 12.º, 13.º e 14.º, não se aplicando em princípio, por força do disposto no artigo 280.º do CCP, o regime da extinção dos contratos em geral, do Capítulo VIII, previsto nos artigos 330.º a 335.º do CCP, exceptuando o artigo 332.º, nomeadamente as alíneas b) e e), visto não existir nenhuma disposição semelhante no CFI, que permita por iniciativa do co-contratante, a resolução do contrato com base nesses fundamentos.

Os contratos fiscais são, como se pode aferir, contratos da Administração, visto esta ser uma das partes. Constituindo contratos administrativos especiais, por natureza, por consagrarem contratos de atribuição económica, com objecto passível de acto administrativo¹⁶, em suma, os contratos fiscais têm a natureza de contratos administrativos¹⁷.

Como podemos enunciar, o contrato tornou-se num instrumento típico de actuação da Administração, inclusive quanto a matérias fiscais, em homenagem ao princípio constitucional da participação dos cidadãos na formação das decisões que lhes disserem respeito (artigo 267.º n.º5 CRP) e conduziu à consagração do contribuinte como parte no procedimento administrativo, admitindo-se a abertura à negociação no procedimento das decisões administrativas e na relação da Administração com os cidadãos.

Deste modo, em determinadas matérias, a Administração é tida como uma “Administração concertada”, ou seja, uma Administração que intervém na sociedade e que se adaptou às características do Estado social, nomeadamente celebrando contratos fiscais que concedem benefícios fiscais.

¹⁶ SÉRVULO CORREIRA, *Legalidade e Autonomia Contratual... ob. cit.*, p.422 e ss. Esta terminologia foi adoptado pelo CPA, na al. a), n.º3, art. 185.º e pelo ETAF, na al. f), n.º1, art. 4.º e J.CASALTA NABAIS, “Investimento Estrangeiro e Contratos Fiscais”, *Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2005,p.428.

¹⁷ A figura dos contratos fiscais é de inspiração francesa, os chamados “*contrats fiscaux*”, V. Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. I,Lisboa,1981,p.146.

III. Os Contratos Fiscais e os Princípios Constitucionais

1. O Princípio da Legalidade Fiscal

É antiga, na óptica formal, a questão da justiça na tributação, remontando a Aristóteles, que concretizou regras de tributação relativamente ao modo como deviam ser cobrados os impostos para que essa tributação fosse justa; contudo, a percepção da justiça material, quanto às regras que se referem ao conteúdo da tributação, está ligada às revoluções que precederam a implementação do Estado contemporâneo, focando-se a questão central nos limites e no modo como o soberano podia exercer o seu poder de tributar¹⁸.

Locke esteve na génese da concepção clássica do princípio da legalidade fiscal, que se veio a traduzir na célebre expressão anglo-saxónica “*no taxation without representation*”¹⁹, quando no texto de aclamação da Revolução de 1688 declarou: “*É verdade que os governos não se sustentam sem grandes encargos e é justo que todos os que gozam da protecção devam pagar da sua fortuna a proporção devida para a manutenção da protecção. Mas ainda assim tal deve fazer-se com o seu próprio consentimento, isto é, com o consentimento da maioria, concedido directamente ou por representantes escolhidos pelos súbditos. Se alguém reivindicar o poder de lançar e cobrar impostos sobre o seu povo por sua própria autoridade e sem o tal consentimento do povo, transgride, dessa forma, a lei fundamental da propriedade e subverte o fim do governo.*”²⁰. Locke anunciou um princípio que ia caracterizar os Estados contemporâneos.

O Princípio da Legalidade fiscal consagra a ideia de *autoconsentimento* dos impostos por parte dos contribuintes, na medida em que traduz um sacrifício colectivo, ideia que remonta à Idade Média. Este princípio foi reconhecido em grande parte dos países europeus e constava de diversos documentos, entre os

¹⁸ J.L. SALDANHA SANCHES, *Justiça Fiscal*, Fundação Francisco Manuel dos Santos, Relógio D'Água Editores, Setembro, 2010, p.19.

¹⁹ Atribui-se ao Parlamento, enquanto representante dos contribuintes, competência exclusiva para a aprovação das leis fiscais, ou seja, a imposição fiscal só pode ser determinada pelos próprios cidadãos através dos seus representantes no parlamento – Conceito de *Autotributação*.

²⁰ J.L.SALDANHA SANCHES, *Justiça Fiscal*, *ob. cit.*,p.20.

quais se destaca o artigo XII, da *Magna Carta Libertatum* inglesa²¹, tendo sido introduzido no nosso País, a partir das Cortes de Coimbra de 1261.

Em suma, com o princípio da legalidade, deparamo-nos com uma tarefa jurídica fundamental de criação de determinados limites materiais a essa intromissão na esfera privada do contribuinte que Locke evidenciou, visando a protecção do mesmo²².

Essa protecção só pode, porém, ser obtida através da aplicação de princípios com sede constitucional, recorrendo às palavras de J.L. Saldanha Sanches “*Constitucionalizar um princípio é a forma contemporânea de tentar sacralizar e eternizar um valor considerado imperecível.*”²³.

1.1 O Princípio da Legalidade Fiscal na CRP de 1976

O princípio da legalidade fiscal num Estado de Direito é um dos critérios de realização da justiça, e constitui um dos elementos essenciais do Estado de Direito constitucional. Este princípio expressa-se através de uma reserva material de lei formal sob dois aspectos essenciais: no princípio da reserva de lei formal, implicando a reserva à lei ou ao decreto-lei autorizado, relativamente à matéria fiscal (alínea i), n.º1 do artigo 165.º da CRP); e no princípio da reserva material, sob o princípio da tipicidade, que determina que a lei ou decreto-lei autorizado, prevejam de forma rigorosa a matéria reservada (n.º2 do artigo 103.º da CRP).

O princípio da legalidade fiscal encontra-se deste modo expressamente consagrado na CRP, através de normas que o concretizam, na sua vertente de reserva de lei formal (parlamentar), quanto à criação de impostos (definindo a sua incidência *lato sensu* em termos determinados ou determináveis) bem como no que

²¹ Que prevê o princípio “*no taxation without representation*”, ao estabelecer que “*no scutage or aid shall be imposed on our kingdom unless by the common counsel of our kingdom*”. cf. ALBERTO XAVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Coimbra, 1972, p.276.

²² Princípios que também se impõem aos tribunais, que não podem aplicar normas que “*infrinjam a Constituição ou os princípios nela consignados*”, de acordo com o art. 204.º da CRP, assistindo igualmente ao cidadão, o direito de não ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, V. o n.º3 do art. 103.º da CRP.

²³ J.L. SALDANHA SANCHES, *Justiça Fiscal*, *ob. cit.*, p.29.

se refere aos seus elementos essenciais, ou seja, tem de ser a lei a determinar o se e o *quantum* de cada imposto. Em suma, os impostos só podem ser criados por lei formal, cuja competência cabe à Assembleia da República (AR), só podendo haver intromissões na esfera da propriedade do contribuinte se houver uma lei a autorizá-las ou um decreto-lei autorizado.

Podemos, assim afirmar, que o princípio de reserva de lei desempenha essencialmente uma função de garantia dos particulares contra as intervenções do poder²⁴.

Prosseguindo a exposição e analisando as normas em causa, o n.º2 do artigo 103.º da CRP, enumera os elementos essenciais dos impostos e as matérias que devem ser definidas por acto legislativo: “os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes”. Como enunciámos, a lei tem de definir os elementos essenciais dos impostos, tendo este de ser definido na e pela lei, da forma mais pormenorizada e determinada possível, encontrando-se interdita a transferência de tal competência para regulamentos e vedando-se, à própria Administração, a determinação dos elementos essenciais dos impostos (a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes)²⁵.

Como vimos, a competência para a criação de impostos e do sistema fiscal²⁶, é da exclusiva competência da AR²⁷, salvo quando houver uma autorização legislativa concedida ao Governo (alínea i), do n.º1, do artigo 165.º da CRP), autorização, que terá de respeitar o procedimento exigido²⁸. Esta reserva parlamentar de lei fiscal, como vimos, retrata o princípio “*no taxation without representation*”.

Decorre, deste modo, do princípio da legalidade, segundo o corolário da tipicidade, que os contratos fiscais não constituem fonte imediata de direito fiscal

²⁴ Visto que segundo este princípio, a lei constitui o pressuposto necessário e indispensável da actividade administrativa.

²⁵ A ideia de autotributação e de segurança jurídica, justificam a reserva de lei exigida para os elementos essenciais dos impostos.

²⁶ Conjunto organizado de impostos subordinados a princípios comuns, onde a coerência constitui uma característica imprescindível.

²⁷ A AR detém a orientação da política fiscal, através do procedimento legislativo que permite a sua discussão pública e consequente oposição.

²⁸ V. n.º3 do art. 165.º da CRP.

quanto às matérias a que se refere o n.º2 do artigo 103.º da CRP, o que não exclui que os mesmos tenham uma relevância jurídica significativa em direito fiscal.

Todavia, observando o princípio da legalidade fiscal, não parece existir qualquer impedimento relativamente à utilização da forma contratual quanto aos elementos não essenciais dos impostos, onde se inserem os elementos dos impostos referentes à liquidação e à cobrança, visto não se encontrarem sujeitos à reserva de lei parlamentar²⁹, e desde que a possibilidade da via contratual esteja legalmente prevista. Se assim não fosse, toda a configuração do imposto, incluindo a actividade administrativa, estaria vinculada à lei, não havendo qualquer margem de livre decisão pela Administração e estaria totalmente afastada a possibilidade de celebrar contratos fiscais, da forma como os mesmos se encontram regulados no nosso ordenamento jurídico³⁰.

A lei pode, então, prever relativamente à cobrança e à liquidação, contratos celebrados entre a administração e os contribuintes, onde se inclui o contrato de avença, contratos celebrados entre a administração e entes públicos, contratos entre autarquias relativo à liquidação e/ou cobrança de um imposto local, e os contratos celebrados entre a administração e terceiros, onde se incluem os contratos que permitem que a liquidação e/ou cobrança de impostos seja objecto de concessão a particulares, não violando estes o princípio da legalidade fiscal.

Já a admissibilidade de uma certa abertura da lei fiscal à celebração de contratos fiscais que incidam sobre os elementos essenciais dos impostos, coloca o problema da sua admissibilidade, visto estarem sujeitos a reserva material de lei, existindo, contudo, opiniões doutrinárias divergentes.

Não existem dúvidas de que a nossa Constituição submete os benefícios fiscais a reserva de lei, estando estes expressamente referidos no n.º2 do artigo 103.º. Esta exigência justifica-se, pelo facto de aqueles restringirem o princípio do Estado social, pois de acordo com o n.º1 do artigo 103.º da CRP, “*o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas*”, consistindo porém os benefícios fiscais, “*receitas cessantes*” (alínea g), do n.º3 do artigo 106.º da CRP).

²⁹ V. n.º 3 do art. 103.º da CRP.

³⁰ V. art.37.º da Lei Geral Tributária.

Isto porque, os benefícios fiscais não se coadunam com um dos objectivos principais das normas fiscais, originando, pelo menos directamente, o resultado oposto, na medida em que consistem em receitas cessantes, quanto um dos objectivos primordiais do sistema fiscal é, pelo contrário, a satisfação das necessidades financeiras do Estado, arrecadando receitas.

Na verdade, como sustentam ANA PAULA DOURADO e JOSÉ CASALTA NABAIS, não se justificam relativamente a estes, nomeadamente na sua espécie de incentivo ou estímulo, as exigências da legalidade substancial, visto consistirem em instrumentos fiscais com funções extrafiscais prosseguindo objectivos de natureza económica e social, o que permite, uma atenuação do princípio da legalidade³¹, visto que *“sempre que as leis prossigam objectivos extra-reditícios, a função da legalidade é diversa daquela que está subjacente às normas de repartição.”*³²; deste modo, apesar de os benefícios fiscais serem objecto de reserva de lei, a densificação desta não pode ser a mesma, na medida em que a natureza jurídica daqueles é diversa, como iremos expor³³. Porém, estando os benefícios fiscais sujeitos a acto legislativo, concordamos com ANA PAULA DOURADO, na medida em que *“o legislador só deverá recorrer às técnicas atributivas de discricionariedade quando não seja possível densificar a norma, e deverá fazê-lo através da técnica que conceda menor margem de discricionariedade.”*³⁴.

Iremos pronunciar-nos sobre a admissibilidade de celebração de contratos fiscais de concessão de benefícios fiscais em momento oportuno, já que quanto aos contratos que versem sobre elementos não considerados essenciais (a liquidação ou a cobrança) não se encontram, como vimos, excluídos.

Os benefícios fiscais desviam-se, igualmente, de uma das vertentes do princípio da igualdade, mormente o da capacidade contributiva, visto que, segundo este princípio todos devem contribuir para as despesas públicas de acordo com a sua capacidade contributiva, o que não acontece, em alguns casos, nos benefícios

³¹Cfr. ANA PAULA DOURADO, “O princípio da legalidade fiscal na Constituição Portuguesa”, in *Perspectivas Constitucionais nos 20 anos da Constituição de 1976*, vol. II, Coimbra Editora, 1997, p.455 e J. CASALTA NABAIS, *Contratos Fiscais*, ob. cit., p.234.

³² ANA PAULA DOURADO, *idem*, p.456.

³³ J. CASALTA NABAIS, *Contratos Fiscais*, ob. cit., pp.252 a 258.

³⁴ ANA PAULA DOURADO, *O princípio da legalidade fiscal...*, ob. cit., p.456.

fiscais, devendo a restrição aos princípios materiais submeter-se ao princípio da proporcionalidade e da proibição do excesso.

Acresce a necessidade de uma actividade administrativa complementar e a ponderação de outros princípios constitucionais, sob pena de se pôr em causa a atribuição e existência dos benefícios fiscais, ou a prossecução dos objectivos económicos próprios de um Estado social. Há que ter em conta que a sociedade também se alterou com a consagração do Estado social e por essa razão, também o próprio princípio da legalidade foi afectado, visto que as normas próprias de um Estado social não comportam fins exclusivamente fiscais, compreendendo diversos objectivos de natureza extrafiscal (económicos e sociais), carecendo os impostos de flexibilidade, de forma a operarem na prossecução desses objectivos.

1.2 O Princípio da Reserva de Lei

Sendo o princípio da reserva de lei, extremamente relevante face à disciplina dos impostos e estando constitucionalmente consagrado no n.º2 do artigo 103.º e na alínea i), n.º1 do artigo 165.º da CRP, impõe-se referir que o mesmo se divide em dois aspectos essenciais: um quanto à sua extensão ou aspecto horizontal, (a que tributos se aplica); e outro quanto à sua intensidade ou aspecto vertical, (precisando quais os elementos, desses tributos, a que se aplica e em que medida)³⁵.

No que concerne à sua extensão, analisando a alínea i), n.º1 do artigo 165.º e o n.º2 do artigo 103.º da CRP, conclui-se que a reserva de lei fiscal apenas vale relativamente à figura tributária do imposto, previsto no n.º2 do artigo 3.º da LGT, e não relativamente às taxas e outras figuras tributárias afins, visto o imposto consistir numa prestação unilateral de carácter coactivo e definitiva, dirigida à obtenção de receitas fiscais, enquanto que as taxas e as figuras tributárias afins, se traduzem em tributos de carácter bilateral, de natureza contraprestacional específica, previstas no n.º2 do artigo 4.º da Lei Geral Tributária (LGT), não estando previstas no n.º2 do artigo 103.º da CRP. Encontram-se, por isso, excluídas do princípio da legalidade, sendo contudo o seu regime geral definido por lei parlamentar, como consta na

³⁵ J. CASALTA NABAIS, *Contratos Fiscais, ob. cit.*, p.236 e ss.

alínea i) do n.º1 do artigo 165.º da CRP, valendo para as mesmas, o princípio da proporcionalidade ou da proibição do excesso³⁶.

Assim, quanto à intensidade do princípio da reserva de lei, traduzida no princípio da tipicidade, estão-lhe sujeitos os elementos essenciais dos impostos constantes do n.º2 do artigo 103.º³⁷, encontrando-se também consagrado, no artigo 8.º da LGT. Assim, só a lei pode criar impostos, definir qual o facto ou a situação de que deva surgir a obrigação de imposto, os sujeitos passivos da obrigação, o montante do imposto (incidência objectiva e subjectiva) os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes³⁸.

Como vimos, o princípio da legalidade fiscal, envolve dois princípios: a reserva de lei (formal), que implica a reserva à lei parlamentar ou ao DL autorizado, dentro de determinadas condições que não-de constar da lei de autorização, quanto à matéria fiscal em causa, (alíneas i), n.º1 do artigo 165.º CRP, relativamente ao governo, e do artigo 227.º, quanto às regiões autónomas); e a reserva material de lei (formal), vulgo, princípio da tipicidade, que exige que a lei da AR, o DL autorizado ou o decreto legislativo regional, determinem da forma mais completa possível, a disciplina essencial de cada imposto e as matérias que constam do n.º2 do artigo 103.º da CRP.

Porém, além desses elementos, também o n.º3 do artigo 103.º da CRP, impõe que a liquidação e a cobrança do imposto se façam por lei, “*Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos [...] cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei*”. Acresce, que o termo “lei” utilizado, não se refere à reserva de lei exigida para os elementos essenciais previstos no n.º2 do artigo 103.º da CRP, não se exigindo, quanto à liquidação e à cobrança, a reserva consagrada na alínea i) do n.º1 do artigo 165.º da CRP, não estando por isso sujeitos a reserva de lei parlamentar, mas a reserva de diploma legislativo, isto é, aos actos legislativos a

³⁶ V. para mais desenvolvimentos ANA PAULA DOURADO, “O princípio da legalidade fiscal...”, pp.438 a 440 e J. CASALTA NABAIS, *idem*, pp.236 a 239. Os princípios da proibição do excesso e da proporcionalidade não se aplicam aos impostos, por não lhes corresponder uma contraprestação específica.

³⁷ Neste sentido se tem manifestado o TC, cujo acórdão n.º 504/98, de 02/07/98, se refere aos elementos constantes no n.º2 do art. 103.º da CRP, como elementos essenciais ao imposto que estão sujeitos a reserva de lei da AR. V. este e outros acórdãos no mesmo sentido enumerados por DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA *in Lei Geral Tributária Comentada e anotada*, 3.ª ed., Vislis Editores, Lisboa, Setembro, 2003, pp. 64 a 66.

³⁸ V. J. CASALTA NABAIS, *Contratos Fiscais*, *ob. cit.*, p.243.

previstos no n.º1 do artigo 112.º da CRP³⁹. CASALTA NABAIS, considera o sentido “lei” utilizado, não como diploma legislativo mas como norma jurídica, devendo ser tomado no sentido de lei material e não no sentido de lei formal⁴⁰.

A doutrina é praticamente unânime quanto à proibição da discricionariedade da administração tributária, face à nossa Constituição⁴¹, relativamente à determinação dos elementos essenciais dos impostos, quanto ao *an* e ao *quantum* dos impostos, exigindo-se portanto, um regime de exclusividade da lei. Parece, assim incontestável, que da forma como o princípio da legalidade se encontra associado ao princípio da tipicidade, a lei e só esta, pode fixar os elementos essenciais dos impostos.

Pelo exposto, deve a lei configurar a situação com um grau elevado de certeza e determinabilidade. Porém, “*Esta rigidez do entendimento da reserva obrigatória dos elementos essenciais dos impostos ao Parlamento, que exclui totalmente que qualquer aspecto dos mesmos fique à disposição da Administração*”, é criticada por JOSÉ CASALTA NABAIS⁴². Pretendendo, desta forma, afirmar que a concepção tradicional do princípio da legalidade, deve reclamar uma atenuação ou flexibilidade, nomeadamente, quanto à intensidade do princípio da reserva de lei, no seu corolário da tipicidade, devendo permitir-se uma atenuação da exigência da reserva material de lei formal, tendo em conta que actualmente é “*inevitável a utilização do imposto como instrumento de acção económica e social do Estado*”⁴³. Nomeadamente num Estado intervencionista, onde a flexibilidade requerida à actuação do Estado social trás implicações quanto ao direito fiscal, utilizando os instrumentos fiscais com a finalidade directa de obtenção de resultados económicos ou sociais, não sendo tal possível de conciliar com as exigências da tipicidade fechada a que assistimos no direito fiscal.

³⁹ V. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Vol I, 4.ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, p.1092, no sentido da exigência de reserva de diploma legislativo, mas não de reserva parlamentar, e ANA PAULA DOURADO “ O principio da legalidade...”, p.448 e ss. Neste sentido também o acórdão n.º 504/98, de 02/07/98 do TC, dispondo que estas matérias podem ser reguladas por DL, não estando contudo sujeitas a reserva relativa da AR.

⁴⁰ J. CASALTA NABAIS, *Contratos Fiscais*, ob. cit., p.246, e do mesmo autor, *Direito Fiscal*, 4.ª ed., Coimbra, Almedina, 2006, p.142 e “O Dever fundamental...”, p.366, que apenas os sujeita a um diploma legislativo, nos caso em que possam afectar as garantias dos contribuintes.

⁴¹ V. n.º2 do art. 266.º da CRP.

⁴² J. CASALTA NABAIS, *Contratos Fiscais*, ob. cit., p.224.

⁴³ J. CASALTA NABAIS, *idem*, p.252.

Segundo alguns autores, a imposição constitucional relativa aos benefícios fiscais, exclui ou limita fortemente a celebração de contratos fiscais que os concedem. Desta forma, a atribuição de benefícios fiscais por via consensual levanta, inevitavelmente, a questão da sua compatibilização com o princípio da legalidade fiscal. Nas palavras de CABRAL DE MONCADA: “os *benefícios fiscais são hoje matéria de reserva legislativa, como é sabido, pelo que não pode a Administração criar e aplicar benefícios fiscais que a lei não tenha previsto. É no entanto prática corrente a diversificação das modalidades de aplicação por via administrativa e inclusivamente por via bilateral ou «contratual» daqueles benefícios*⁴⁴, ou seja, de acordo com este autor e cumprindo com o princípio de legalidade fiscal sob a reserva de lei, só se figura legítimo celebrar um contrato fiscal de concessão de benefícios fiscais, se o mesmo tiver por objecto um benefício que a lei já tenha previsto.

Também NUNO SÁ GOMES⁴⁵, entende que os contratos fiscais são admissíveis; “se é certo que a lei formal, por força do n.º2, do art. 103.º da C.R.P há-de determinar genericamente os pressupostos essenciais dos benefícios fiscais, isto não exclui que os contratos fiscais possam ter uma significativa relevância jurídica em matéria de benefícios fiscais.” E acrescenta: “É que, embora definidos na lei, genericamente, os pressupostos essenciais da concessão e graduação dos benefícios fiscais, aquela pode, porém, autorizar a Administração Fiscal a definir em concreto, em regime contratual, quais as condições da concessão e graduação dos benefícios fiscais legalmente previstas a ser atribuídos a certo contribuinte, vinculando-se contratualmente, quer a Administração Fiscal a reconhecer os benefícios contratados, quer o contribuinte a dar execução às condições que sinalagmáticamente lhe foram impostas”, concluindo pela constitucionalidade dos mesmos⁴⁶.

⁴⁴ L. S. CABRAL DE MONCADA, *Direito Económico*, 4.ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2003, p.495. Em sentido contrário, num cumprimento escrupuloso quanto ao disposto no n.º2 do art. 103.º da CRP, JORGE BACELAR GOUVEIA, “Os Incentivos Fiscais Contratuais ao Investimento Estrangeiro no Direito Fiscal Português – Regime Jurídico e Implicações Constitucionais”, in MINISTÉRIO DAS FINANÇAS – DGCI, XXX Aniversário do CEF – Colóquio A Internacionalização da Economia e a Fiscalidade, Lisboa, DGCI, 1993, p.292.

⁴⁵ NUNO SÁ GOMES, *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, in Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º165, Lisboa, 1991, p.364.

⁴⁶ NUNO SÁ GOMES, *idem*, p.365. Quanto à admissibilidade dos contratos fiscais em causa, também em sentido afirmativo J. CASALTA NABAIS, *Contratos Fiscais*, *ob. cit.*, pp.258 e ss e do mesmo

Esta matéria prende-se como uma das questões de maior relevo na tese de JOSE CASALTA NABAIS, e que consiste em atribuir efeitos distintos a um mesmo instrumento, o “imposto”, que é constituído pelo direito fiscal e pelo direito económico, efeitos esses, ditados pela constituição fiscal e outros pela constituição económica. Sustenta, o autor, que o imposto não deve estar rígida e exclusivamente submetido aos princípios exclusivos do direito fiscal clássico, mormente o princípio da legalidade, mas também aos princípios do “direito económico fiscal”⁴⁷ nas situações em que o imposto é utilizado para a prossecução de fins de direito económico e social, conferindo à administração fiscal uma determinada margem de livre decisão e atenuando-se a tipicidade implícita no princípio da legalidade, precisamente onde reside o pressuposto da admissibilidade de contratos fiscais, designadamente, para a celebração de contratos fiscais de concessão de benefícios fiscais.

Esta questão será abordada, quando aludirmos, em pormenor, ao direito económico fiscal, à extrafiscalidade e aos benefícios fiscais. De resto, frisamos que relativamente aos benefícios fiscais, na sua configuração de incentivos económicos ou sociais, a exigência da sua previsão em termos absolutos pela lei, configura-se totalmente incompatível com a própria noção de incentivo.

2. O Princípio da Igualdade Fiscal

Além do princípio da legalidade e da reserva de competência legislativa em matéria fiscal, é igualmente fundamental destacar o princípio da igualdade, devido à importância que o mesmo reveste.

Este princípio centra-se na realização da justiça material, devendo a lei fiscal tratar os cidadãos de um modo igual, igualdade que terá como critério, a capacidade contributiva, proibindo assim tratamentos desiguais quando os mesmos não sejam dotados de razões objectivamente atendíveis⁴⁸. O princípio da capacidade

autor, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos, Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Coimbra, Almedina, 1998, p.380.

⁴⁷ Recorrendo à classificação do autor K. Tipke, cfr. J. CASALTA NABAIS, *ob. cit.*, p.254, nota 805.

⁴⁸ V. ALBERTO XAVIER, *Conceito...*, *ob. cit.*, pp.279 e 280; V. art. 13.º da CRP.

contributiva reconduz-se assim, ao princípio geral da igualdade, assim, sobre todos os cidadãos impende o dever fundamental de pagar impostos (princípio da generalidade) de acordo com um único critério (princípio da uniformidade) que é o da capacidade contributiva.

Os impostos devem por isso respeitar os princípios da igualdade, da generalidade, e da uniformidade. Relativamente à igualdade, importa mencionar o n.º2 do artigo 13.º da CRP, segundo o qual, nenhum cidadão pode ser “*privilegiado, beneficiado, prejudicado, privado de qualquer direito ou isento de qualquer dever em razão de ascendência, sexo, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica, condição social ou orientação sexual*”, ou seja, em princípio, os direitos e vantagens devem beneficiar a todos e os deveres e os encargos devem caber a todos, revelando-se como inadmissíveis as diferenciações de tratamento desprovidas de justificação relevante. Assim, deve haver um tratamento desigual para situações de manifesta desigualdade, uma diferenciação de tratamento que compense as desigualdades e propicie a igualdade de oportunidades⁴⁹.

Da generalidade, na medida em que todos os cidadãos se encontram sujeitos ao pagamento dos impostos, concretizando assim o dever geral de pagar impostos (n.º1 do artigo 12.º da CRP), ou seja, este princípio prende-se com a obrigatoriedade do pagamento de impostos por parte de todos os cidadãos, pelo que, quem tiver condições para ser tributado, deve-o ser, em ordem à generalidade dos impostos, como dever fundamental adstrito a todos. Deste modo, ninguém se encontra excluído desse dever, impondo-se que todos os cidadãos o façam, de acordo com a sua capacidade contributiva e apenas quando disponham dessa capacidade⁵⁰. Relativamente ao princípio da uniformidade, o pagamento dos impostos deve, como vimos, obedecer a um mesmo critério, o critério da capacidade contributiva, funcionando a capacidade contributiva como critério uniformizador do pagamento os impostos.

De resto, como observam VITAL MOREIRA e GOMES CANOTILHO, relativamente às distinções de tratamento, as mesmas só são legítimas quando: “a)

⁴⁹V. a título exemplificativo, relativamente às crianças órfãs e abandonadas e aos jovens, respectivamente, o n.º2 do art. 69.º e o n.º1 do art. 70.º da CRP.

⁵⁰ Constituinte esta o pressuposto e critério da tributação.

se baseiem numa distinção objectiva de situações; (b) não se fundamentem em qualquer dos motivos indicados no n.º [do artigo 13.º da CRP]; (c) tenham um fim legítimo segundo o ordenamento constitucional positivo; (d) se revelem necessárias, adequadas e proporcionadas à satisfação do seu objectivo”⁵¹.

A ideia do princípio da igualdade proíbe a atribuição de vantagens ilegítimas, revelando-se imprescindível saber se quem é beneficiado - na medida em que lhe é atribuído um direito - o é por razões justificadas e constitucionalmente relevantes, ou, se por outro lado, nos encontramos perante um privilégio por parte de quem beneficia.

Concretamente, quanto aos benefícios fiscais, tendo em conta a sua natureza, não se lhes aplica o princípio da igualdade fiscal, por se traduzirem, nas palavras de JOSÉ CASALTA NABAIS “*em instrumentos de diferenciação e de selecção de comportamentos dos contribuintes a fim de os estimular ou incentivar*”⁵². Como veremos, aplica-se quanto a estes o princípio da proporcionalidade ou da proibição do excesso, na medida em que a concessão de determinado benefício fiscal (como instrumento de política económica e social), não constitua um meio excessivo ou desajustado, comparativamente a outros instrumentos disponíveis e dos quais resultem menos prejuízos perante os objectivos que se querem ver prosseguidos.

Com efeito, “*O princípio da igualdade fiscal exige que o que é (essencialmente) igual, seja tributado igualmente, e o que é (essencialmente) desigual, seja tributado desigualmente na medida dessa desigualdade*”⁵³, obrigando o legislador a não discriminar arbitrariamente sem qualquer justificação ou fundamento, e a discriminar positivamente situações desiguais, tratando-as de forma desigual e a tratar de forma igual, situações iguais, criando-se um mínimo de igualdade.

⁵¹ V. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição... ob. cit.*, p.340.

⁵² J. CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental... ob. cit.*, p.668.

⁵³ J. CASALTA NABAIS, *idem*, pp.442 e 443.

2.1 O Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva, constitui um dos princípios materiais do Estado fiscal, articulando-se, como vimos, com o princípio da igualdade⁵⁴ e constituindo expressão do mesmo em sentido material. Este princípio visa a igualdade no imposto, exigindo-se que cada indivíduo pague impostos na proporção da sua capacidade contributiva, revelada esta, fundamentalmente, através do rendimento e do património⁵⁵. Assim através do mesmo consegue-se a construção de um sistema fiscal mais justo, pois a situação particular - familiar e pessoal - de cada contribuinte é tida em conta, estando a capacidade contributiva ligada à progressividade do imposto.

Este princípio também se relaciona com os demais princípios da chamada “constituição fiscal”, constituindo a causa da tributação e afastando o legislador fiscal do livre arbítrio, sujeitando-o à averiguação e selecção dos factos tributários que revelem capacidade contributiva.

O reconhecimento do princípio da igualdade fiscal na sua vertente de capacidade contributiva, parte do pressuposto de que todos os cidadãos devem ser tributados de acordo com a correspondente capacidade contributiva, tributando-se de forma igual os cidadãos que detêm a mesma capacidade contributiva e tributando-se de forma diferente os contribuintes com diferente capacidade contributiva, excluindo-se da tributação os cidadãos que não disponham essa capacidade⁵⁶.

A alusão ao princípio da capacidade contributiva é feita no n.º1 do artigo 4.º da LGT, ao estabelecer que “*Os impostos assentam especialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património*”. Afigura-se, também relevante mencionar que este princípio decorre igualmente da CRP, nomeadamente do n.º1 do artigo 103.º, que estabelece como um dos objectivos do sistema fiscal, a repartição justa dos rendimentos e da riqueza, e do n.º1 e n.º3 do artigo 104.º da CRP, que consagram como objectivo do imposto

⁵⁴ GUILHERME WALDEMAR OLIVEIRA MARTINS, *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*, cadernos IDEFF, n.º6, Coimbra, Almedina, 2006, pp.25 e 26.

⁵⁵ V. n.º1 do art. 4.º da LGT.

⁵⁶ A al. a), do n.º1 do art. 6.º da LGT, vem consignar o princípio da isenção do necessário a uma existência em condições económicas dignas.

sobre o rendimento pessoal a diminuição das desigualdades e a progressividade deste imposto, e quanto ao imposto sobre o rendimento, que o mesmo deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos.

Com o respeito por este regime é alcançada a igualdade tributária, entendendo-se o princípio da capacidade contributiva como uma manifestação do princípio da igualdade, garantindo a lei a generalização efectiva na distribuição dos encargos tributários. O nosso sistema estabelece igualmente a progressividade dos impostos, evitando-se deste modo a tributação proporcional, cujo sistema de taxa única para os diferentes escalões de rendimento teria como consequência uma desigualdade entre os cidadãos, visto que o imposto progressivo é o que melhor realiza a justiça e a repartição fiscal dos encargos.

Mas, ao admitirmos a celebração de contratos fiscais que concedem benefícios fiscais⁵⁷, não se assiste a uma violação do princípio da capacidade contributiva, por se concederem a certos contribuintes benefícios fiscais que não se concedem a outros? Numa primeira observação a resposta parece afirmativa, visto que o princípio da igualdade pressupõe, como vimos, um tratamento fiscal de acordo com a capacidade contributiva de cada um. Há porém que fazer uma distinção, consoante o objecto dos contratos em causa.

Assim, quanto aos contratos que não digam respeito ao se e/ou ao quanto da obrigação fiscal, mormente os relativos à cobrança de impostos e ao reconhecimento de benefícios fiscais de aplicação genérica⁵⁸, e sem necessidade de recorrer à margem de livre decisão administrativa, o montante dos benefícios a conceder decorre da lei, e não do contrato que apenas os reconhece, centrando-se o problema da eventual violação do capacidade contributiva (a existir), na lei que instituiu os benefícios a conceder e não no contrato.

Já os contratos que digam respeito ao se e/ou ao quanto do benefício fiscal ou do imposto, ou seja, contratos onde a administração tem de recorrer à livre decisão, como afirma JOSE CASALTA NABAIS, é necessário que: “1) sejam incentivos (benefícios com contrapartidas por parte do beneficiário); 2) tenham um fim

⁵⁷ V. art.37.º da LGT; art.5.º; art.12.º; n.º4 do art.14.º; n.º3 do art.15.º e art.41.º, todos do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

⁵⁸ V. art.6.º do EBF.

constitucional que os suporte; 3) sejam proporcionais em termos de serem necessários, adequados e proporcionais [...] relativamente ao objecto económico ou social cuja prossecução é pretendida pelo legislador; 4) não restrinjam direitos fundamentais [...] dos cidadãos (...); 5) não ponham em causa a congruência ou justiça do sistema (...).⁵⁹

Assim, os contratos que prevejam impostos de natureza extrafiscal, “*não assentam, nem podem assentar, na capacidade contributiva. De resto, acrescenta-se, o próprio princípio da reserva de lei também não foi pensado para estes impostos, por isso mesmo não admirando que, em relação a eles, possa ser objecto de atenuações*”⁶⁰. Acresce que, segundo o mesmo autor: “*o princípio da capacidade contributiva não vale relativamente a todos os impostos, mas apenas para os impostos fiscais*”⁶¹, o que significa, que o critério da capacidade contributiva não se aplica aos impostos extrafiscais⁶² nem aos benefícios fiscais, por ambos visarem a prossecução de objectivos económicos e sociais. Estes regulam-se por princípios materiais da constituição económica, não estando submetidos ao princípio da capacidade contributiva, pelo que, a sua constitucionalidade afere-se pelo exame da legitimidade constitucional dos objectivos económicos e sociais que os mesmos visam prosseguir.

Para GUILHERME WALDEMAR OLIVEIRA MARTINS: “*A derrogação do princípio da capacidade contributiva para além de assentar em fins extrafiscais terá que adicionalmente estar dotada de idoneidade (...)*”⁶³. Neste âmbito, a atribuição dos benefícios fiscais com o subsequente recurso à margem de discricionariedade da administração, encontra-se limitada pelo princípio da arbitrariedade, da proibição do excesso e da proporcionalidade.

Todavia, tendo em conta que a atribuição de benefícios fiscais envolve o afastamento de limites materiais constitucionais, a atribuição e criação destes deve ser rigorosamente justificada, atendendo ao espírito e às exigências impostas pelo nº1 do artigo 2.º do EBF, matéria, que de forma mais pormenorizada, trataremos

⁵⁹ J. CASALTA NABAIS, *Contratos Fiscais*, ob. cit., p.292 e 293.

⁶⁰ J. CASALTA NABAIS, *idem*, p.214.

⁶¹ J. CASALTA NABAIS, *idem*, p.276.

⁶² São impostos utilizados pelo Estado, com o objectivo de promover ou obstar a certos comportamentos económicos e sociais.

⁶³ GUILHERME WALDEMAR OLIVEIRA MARTINS, *Os Benefícios Fiscais...*, ob. cit., p.51.

adiante. Deste modo, os benefícios a conceder são genéricos e têm em vista a tutela de interesses públicos relevantes, podendo igualmente conter natureza individual (a definir caso a caso pela Administração) exigindo-se neste caso, razões excepcionais devidamente justificadas, como prevê o n.º1 do artigo 6.º do EBF.

Enunciados os pontos de vista sob os quais, os princípios constitucionais da legalidade fiscal, igualdade fiscal e respectivos corolários, têm o maior e o menor efeito restritivo perante a admissibilidade de contratos fiscais, cumpre-nos agora tecer algumas considerações sobre a constituição económica e os princípios que a compõem, de forma a compreender quais os fundamentos que legitimam a celebração de contratos fiscais e, em especial, os que respeitam à concessão de benefícios fiscais, examinados em capítulo posterior.

IV. A Constituição Económica e Fiscal

1. O Princípio Constitucional do Estado Fiscal

*(...) Falar em estado fiscal é falar de Impostos*⁶⁴.

A nossa constituição fiscal compreende, de acordo com JOSE CALSALTA NABAIS, três elementos fundamentais: o conceito de estado fiscal como pressuposto essencial do estado de direito contemporâneo; os princípios constitucionais materiais (onde se inserem os princípios da igualdade fiscal a aferir pelo critério da capacidade contributiva, o respeito pelos direitos fundamentais e a consideração fiscal da família) e formais (designadamente os princípios da legalidade fiscal, da segurança jurídica e da proibição do referendo em matéria fiscal); e o âmbito do sistema fiscal na constituição⁶⁵.

⁶⁴ J. CASALTA NABAIS, “O Princípio da Legalidade Fiscal e os Actuais Desafios da Tributação”, in *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, Volume Comemorativo, Coimbra, 2003, p.1057.

⁶⁵ J. CASALTA NABAIS, «O princípio do estado fiscal», *Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Professor João Lumbrales*, Edição da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Coimbra Editora, 2000, pp.363 e ss.

A CRP anuncia o carácter fiscal do Estado português, em diversas normas, entre as quais destacamos⁶⁶ o n.º1 do artigo 103.º da CRP. A primeira parte deste artigo define, como um dos principais objectivos do sistema fiscal - conjunto articulado de impostos, conferindo a cada um uma função coerente dentro do sistema – “a *satisfação das necessidades financeiras do estado e demais entidades públicas*”, visando a obtenção de receitas de modo a financiar as despesas públicas, constituindo este o “*objectivo estritamente financeiro do sistema*”⁶⁷. Pelo exposto, as receitas do Estado e demais entidades públicas provêm essencialmente, da cobrança do tipo regra dos tributos, os impostos, visto estes respeitarem entre vários princípios, ao da legalidade fiscal (n.º2 do artigo 103.º da CRP).

Da análise da segunda parte do n.º1 do artigo 103.º da CRP, vemos o segundo grande objectivo do sistema fiscal, “a *repartição justa dos rendimentos e da riqueza*”, levando-nos a concluir que o sistema fiscal tem como função essencial contribuir para a diminuição das desigualdades, recorrendo nomeadamente à progressividade do sistema fiscal, que se coaduna com o princípio da igualdade⁶⁸. Em suma, o segundo grande objectivo do nosso sistema fiscal associa-se à ideia de justiça social, fundando o “*objectivo social do sistema fiscal*”⁶⁹.

Desde cedo que a sociedade se estruturou em pilares, onde uma entidade provinha às necessidades dos cidadãos e que se foi assumindo com o tempo como o Estado. Este necessita, desde sempre, de meios de financiamento, de receitas, para ter capacidade de se organizar, com as consequentes despesas. O imposto assumiu-se e continua a assumir-se, como um instrumento importante de intervenção do Estado na economia, entendendo-se a tributação como o produto de resoluções tomadas, que conduzem a despesas públicas que o imposto deverá suportar⁷⁰.

Com efeito, o Estado subsiste financeiramente através da sua participação nas receitas da economia, recorrendo à indispensável figura do imposto, sendo essencial ter em atenção a forma como o faz, “*pois um estado que, através de*

⁶⁶ A CRP consagra ainda outros afloramentos ao Princípio do Estado fiscal como os arts.66.º, n.º 2, alínea h), 81.º, alínea b), 104.º, 165.º, n.º1, alínea i), 227.º n.º 1, alíneas i) e j), 238.º, n.º 4 e art. 254.º.

⁶⁷ V. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição...*, ob. cit., p.1088.

⁶⁸ V. n.º1, 3º e 4.º do art. 104.º e o art. 13.º da CRP.

⁶⁹ V. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição...*, ob. cit., p.1089.

⁷⁰ J.L. SALDANHA SANCHES, *Justiça Fiscal*, ob. cit., p.25.

*regula(menta)ção exacerbada ou de impostos exagerados, estorve, paralise ou destrua a produtividade da economia, destrói-se como estado fiscal, pois que, ao minar a sua base, mina, ao fim e ao cabo automaticamente a sua própria capacidade financeira*⁷¹, pois tal como o crescimento económico depende da eficiência das soluções públicas, o contrário também se aplica. O imposto é, então, um meio de o Estado fiscal poder cumprir com as suas tarefas fundamentais relativamente às necessidades comuns, de forma a que todos possamos usufruir de uma sociedade organizada, assente na segurança, liberdade e responsabilidade, constituindo o imposto para o Estado uma forma de realização do “*bem comum*”⁷².

Tendo em conta as mais variadas áreas que podem estar sob a alçada de um Estado fiscal, nomeadamente quanto aos bens de natureza pública que satisfazem as necessidades colectivas, (que dependem das opções políticas de um Estado intervencionista ou de um Estado liberal), tornou-se inevitável face às grandes despesas públicas que o mesmo suporta, a consagração de um sistema fiscal complexo, de forma a tornar exequível a cobrança de impostos que auxiliem um sistema de despesas também complexo. Deste modo, o crescimento da despesa pública dos últimos anos e o conseqüente aumento da carga fiscal, têm vindo a acentuar o relevo constitucional do sistema fiscal, não surpreendendo que a generalidade das constituições contenham uma “constituição fiscal” mais ou menos densa.

Do exposto, pode concluir-se que o princípio constitucional do Estado fiscal constitui um princípio estruturante, face à estrutura e funcionamento do nosso Estado actual. Com efeito, é necessário ter em conta que com o advento do Estado social e à medida que a elevada despesa social se tem feito sentir, atendendo às diversas tarefas que de forma sucessiva têm vindo a caracterizar o Estado actual⁷³, a mesma tem implicações para o Estado fiscal que impõe uma alta tributação⁷⁴, visto ter de custear os gastos do Estado social.

⁷¹ J. CASALTA NABAIS, *O princípio do estado fiscal*, ob. cit., p.371.

⁷² J. CASALTA NABAIS, *idem*, p.387.

⁷³ Cabendo-lhes a realização de determinados direitos económicos, sociais e culturais que têm por suporte exclusivo os impostos.

⁷⁴ A CRP consagra entre outros, a gratuidade do ensino básico e dos serviços de saúde para quem não tenha condições económicas de os suportar e da segurança social para quem não possa contribuir para o sistema.

Deve, por isso, coexistir uma relação estreita entre o Estado fiscal, a economia e os objectivos económico-sociais do Estado social, possibilitando a prossecução dos objectivos estaduais, mas impedindo que o Estado afecte inteiramente a actividade económica. Recorde-se a clareza da célebre expressão de John Marshall: “*O poder de tributar envolve o poder de destruir*”⁷⁵.

1.1. O Princípio Constitucional do Estado Social

O Princípio do Estado social não se limita a uma função directiva, antes tem como finalidade fundamental a “*realização da democracia económica, social e cultural*”⁷⁶, alargando a acção do Estado e intervindo na sociedade através de prestações sociais, atenuando desigualdades económicas e sociais. O seu principal objectivo é conseguir proporcionar a todos os cidadãos, um nível mínimo de existência digno.

“*O Estado social foi reivindicado e instaurado por pressão de grandes massas humanas reduzidas à pobreza pela revolução industrial, tendo assim por destinatários os mais desfavorecidos (...)*”⁷⁷. Este princípio exprime-se na nossa constituição em duas vertentes: uma de carácter objectivo, que integra a constituição económica, social e cultural, constituída por princípios de intervenção social, com expressa concretização na CRP estabelecendo como uma das incumbências prioritárias do Estado, “*promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal*” (alínea b) do artigo 81.º); outra de carácter subjectivo, que incorpora os direitos fundamentais da CRP onde se inserem os direitos económicos, sociais e culturais e as liberdades e garantias dos trabalhadores⁷⁸.

⁷⁵ J. CASALTA NABAIS, “O Princípio da Legalidade Fiscal...”, *ob. cit.*, p.1058.

⁷⁶ J. CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental...*, *ob. cit.*, p.573.

⁷⁷ J. CASALTA NABAIS, “Por uma Liberdade com Responsabilidade”, *Estudos sobre direitos e deveres fundamentais*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p.100.

⁷⁸ J. CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental...*, *ob. cit.*, p.575.

A exigência de uma tributação que se afere através da capacidade contributiva é pressuposto deste princípio, permitindo uma tributação intensa, assente numa justa repartição dos rendimentos e da riqueza, como meio de assegurar as necessidades do Estado e demais entidades públicas (n.º1 do artigo 103.º da CRP). Consagra-se, também, de forma implícita a progressividade do sistema fiscal (n.º1, 2 e 3 do artigo 104.º da CRP), que constitui igualmente um elemento intrínseco do Estado social, sobrecarregando os rendimentos mais altos e os patrimónios maiores. Existe, como se conclui, um claro envolvimento com o Estado fiscal, gerando como consequência das suas tarefas fundamentais, maiores despesas e uma maior tributação.

O Princípio do Estado social comporta, deste modo, grandes implicações para a “constituição fiscal”, por influenciar a configuração da capacidade contributiva ao definir a sua base relativamente ao mínimo de existência, isto é, o mínimo social de existência a ter em conta em cada momento. Deste modo, também para o Estado Fiscal se excluem da tributação as despesas necessárias à satisfação das necessidades essenciais à salvaguarda da dignidade humana.⁷⁹

A conservação desta relação entende-se, na medida em que o Estado fiscal tem vindo a encaminhar-se para uma maior tributação, devido essencialmente à progressividade do sistema fiscal, à utilização da via extrafiscal dos impostos⁸⁰ e à tributação do capital. No entanto, também se traduz numa menor tributação ou na falta dela, excluindo do campo de incidência material os impostos afectos às prestações sociais e aos rendimentos que não excedam os mínimos existenciais, como os afectos à saúde, segurança social ou educação, relativamente aos cidadãos que não têm capacidade de suportar as despesas afectas às mesmas, assegurando-se os meios indispensáveis a uma existência digna⁸¹.

A CRP consagrou um Estado social fortemente interventor, conferindo aos impostos importantes objectivos extrafiscais, o que se afere pela análise das alíneas do artigo 81.º, em especial as alíneas a), b), d), f) e j), e do artigo 104.º⁸².

⁷⁹ J. CASALTA NABAIS, *idem*, p.515.

⁸⁰ Através da não tributação ou menor tributação de comportamentos, através de incentivos fiscais ou sobrecarregando certas condutas que se querem evitar.

⁸¹ A CRP exige, entre outras, protecções de cariz social, cultural e económico, V. arts. 64.º, 65.º, 74.º, e al. a) e b) do art. 81.º da CRP.

⁸² Concretamente o n.º.1 ao dispor que o imposto sobre o rendimento pessoal será progressivo, visando a diminuição das desigualdades e tendo em conta as necessidades e os rendimentos do

Tornou-se igualmente recorrente, a CRP socorrer-se de instrumentos fiscais nos cânones da “constituição social e económica”, adquirindo efeitos desta, em especial, de benefícios fiscais, com o objectivo de obter resultados económicos e sociais. Estando lançado o mote para o tema que se segue.

2. O Direito Económico Fiscal e o Direito Fiscal

O Direito Económico Fiscal pode ser definido como “o conjunto de normas jurídicas que regula a utilização de instrumentos fiscais, isto é, dos impostos e dos benefícios fiscais, com o principal objectivo de obter resultados extrafiscais, mormente em sede de política económica e social”⁸³.

Não obstante estarmos perante instrumentos fiscais, os impostos extrafiscais e os benefícios fiscais não representam instrumentos de realização da política fiscal, mas de política económica e social, conduzindo a importantes consequências ao nível dos princípios constitucionais que suportam a extrafiscalidade, visto estes não se compadecerem com a rigidez dos princípios e limites constitucionais característicos do direito fiscal, mormente com o princípio da reserva material de lei formal, concretamente o seu corolário da tipicidade e com o princípio da igualdade fiscal, aferido este pelo princípio da capacidade contributiva.

Acresce que, a finalidade primordial dos impostos e das normas jurídico-fiscais é a obtenção de receitas, todavia, há normas jurídico-fiscais que visam outras finalidades, impondo-nos a distinção entre normas de natureza fiscal e normas de natureza extrafiscal.

Relativamente ao primeiro tipo de normas, enquadra-se e é regulado pelo direito fiscal clássico ou pelo direito fiscal “*tout court*”⁸⁴, obedecendo aos princípios constitucionais da “constituição fiscal”, nomeadamente os princípios da legalidade e

agregado familiar e o n.º3 e n.º4 respectivamente, ao consagrarem que a tributação do rendimento do património deverá contribuir para a igualdade entre os cidadãos e que a tributação do consumo visa onerar os consumos de luxo, orientando-se para a evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social.

⁸³ J. CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, ob. cit., p. 419.

⁸⁴ J. CASALTA NABAIS, “O Princípio da Legalidade Fiscal...”, ob. cit., p.1077.

da igualdade fiscais (a aferir pelo princípio da capacidade contributiva). A segunda modalidade de normas pauta-se pelo direito económico fiscal, visto que, formalmente, integram o direito fiscal, mas materialmente, o direito económico. Este tipo de normas obedecem assim aos princípios constitucionais orientadores da “constituição económica”, onde se integram os princípios da legalidade económica, da igualdade e da proporcionalidade⁸⁵. Porém, sendo o instrumento fiscal o meio utilizado para a prossecução dos objectivos visados com a utilização de normas extrafiscais, mostra-se necessário articular as diversas exigências constitucionais válidas para ambas as normas, no caso em apreço, as exigências da “constituição fiscal” e as exigências pertencentes à “constituição económica”.

Pelo exposto, e de acordo com JOSÉ CASALTA NABAIS⁸⁶, a extrafiscalidade integra o direito económico fiscal e não o direito fiscal, tendo presente os conceitos de flexibilidade e de selecção, típicas do direito económico. Seguindo o seu regime não tanto a constituição fiscal, mas a constituição económica, tendo contudo, obrigatoriamente, de se articular os princípios do direito económico com os princípios próprios do direito fiscal, em que formalmente a extrafiscalidade se insere, concedendo-se uma maior ou menor liberdade à administração tributária a fim de que a mesma, em cada momento, possa escolher quais os instrumentos mais adequados e mais eficazes, à progressiva realização dos políticas económicas e sociais. Por essa razão e segundo MARIA PAULA VAZ FREIRE, “*A diferença de finalidades presentes nestes dois ramos de direito faz com que os mesmos obedeçam a diferentes princípios constitucionais*”⁸⁷.

Deste modo, as medidas de intervenção económica e social servem-se do instrumento fiscal - onde se situa a extrafiscalidade – estando, porém, sujeitas aos princípios da constituição fiscal, em especial ao princípio da legalidade fiscal, aqui mais “moderado”, e ao princípio da igualdade fiscal, tendo como limites materiais os princípios da proibição do excesso, da proporcionalidade, e da proibição do arbítrio, e não o princípio da igualdade fiscal, a aferir pela capacidade contributiva, devendo contudo, subsistir uma articulação harmoniosa entre a constituição fiscal e a constituição económica.

⁸⁵ J. CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental...*, ob. cit., p.633.

⁸⁶ J. CASALTA NABAIS, “O Princípio da Legalidade Fiscal...”, ob. cit., p.1077.

⁸⁷ MARIA PAULA VAZ FREIRE, *Nascimento, Modificação e Extinção dos Benefícios Fiscais*, Lisboa, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 1995, p.126.

Em suma, os benefícios fiscais derrogam algumas concepções da tributação-regra, assentes nos princípios da capacidade contributiva, generalidade e igualdade, pois não obstante o legislador ter determinado o que deve ser tributado e quem o deve, afasta a tributação que o próprio instituiu como sendo a regra, assente em interesses públicos extrafiscais constitucionalmente relevantes.

2.1 A Extrafiscalidade e os Benefícios Fiscais

À medida que o Estado foi intervindo na economia, o imposto foi surgindo como instrumento de política económica e social, destinado a satisfazer os objectivos de políticas económicas ou sociais. As funções fiscais visam a arrecadação de receita para suportar as despesas. Já as funções extrafiscais têm preocupações distintas quando visem objectivos de política económica e social. Com o aparecimento das funções extrafiscais surgiu o conceito de extrafiscalidade.

Através dos benefícios fiscais e dos impostos que têm como principal objectivo atingir determinados resultados económicos e sociais, a extrafiscalidade tem vindo a pôr em causa o quadro tradicional da constituição fiscal, sobretudo desde o aparecimento do Estado social⁸⁸, constituindo actualmente um fenómeno corrente, e traduzindo-se num importante instrumento de política económica e social, tendo como finalidade condicionar as escolhas económicas e sociais dos contribuintes. A título de exemplo, o legislador serve-se destas normas para desenvolver determinado sector económico visto como estratégico e essencial para a economia nacional, alcançando objectivos extra-fiscais através da atribuição a esse sector de um regime fiscal mais favorável.

A extrafiscalidade é então constituída por um conjunto de normas que, embora contenham na sua base o direito fiscal, visam a prossecução de determinados objectivos económicos recorrendo a instrumentos fiscais, ou seja, normas fiscais que prevêm uma tributação, uma não tributação ou uma tributação menor, à reclamada

⁸⁸ Porém, é de referir que toda a fiscalidade comporta uma certa dose de extrafiscalidade, já antes do Estado social, visto que os impostos não são absolutamente neutros face à realidade económica e social que tributam, é a “extrafiscalidade imanente”. Em certas normas da CRP, observamos este fenómeno, V. al. h), do n.º2 do art. 66.º; al. b), do art. 81.º, e o n.º1 do art. 103.º.

pelo princípio da capacidade contributiva. Estas normas congregam assim medidas de política económica e social, actuando de forma directa sobre os comportamentos económicos e sociais dos seus receptores, desincentivando-os ou fomentando-os⁸⁹.

A extrafiscalidade abrange normas fiscais de tributação, onde se inserem os impostos e os agravamentos fiscais, e as normas de não tributação, onde se incluem os benefícios fiscais, sendo assim composta por dois grandes sectores: pelos *impostos extrafiscais* e pelos *benefícios fiscais*, tendo ambos como objectivo principal, a prossecução de resultados económicos e sociais. Os impostos extrafiscais visam a dissuasão de certos comportamentos, do qual fazem parte os agravamentos extrafiscais de impostos⁹⁰, enquanto que os benefícios fiscais se dirigem ao incentivo e ao estímulo de certas actividades, com a finalidade de condicionar os comportamentos económico-sociais dos destinatários. Estes últimos constituem o sector mais importante da extrafiscalidade⁹¹ e autênticas medidas extrafiscais⁹².

Contudo, visto as normas fiscais constituírem, em regra, um instrumento de política fiscal utilizadas como forma de obter receitas para fazer face às despesas públicas, atento o n.º1 do artigo 103.º da CRP, as normas extrafiscais anunciam um carácter excepcional, por constituírem uma excepção à regra da natureza fiscal dos impostos. Assim, a utilização extrafiscal dos impostos exhibe um carácter excepcional face à tributação-regra, sendo embora um fenómeno normal de política económica e social do Estado social contemporâneo⁹³.

Como exemplo dessas medidas, temos uma das espécies de benefícios fiscais, os incentivos fiscais, que consistem numa contrapartida pela Administração fiscal para a prática de uma actividade ou adopção de um comportamento por parte da

⁸⁹ J. CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental...*, *ob. cit.*, p.629.

⁹⁰ A incidência destes impostos baseia-se em critérios extrafiscais, contribuindo o mesmo de forma efectiva, para a finalidade extrafiscal para o qual foi criado. Estes impostos têm como objectivo evitar a verificação do facto gerador, configurando-se como “impostos suicidas”, cfr. J. CASALTA NABAIS, “A constituição Fiscal Portuguesa e Alguns dos seus Desafios”, *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Armando Marques Guedes*, Coimbra Editora, 2004, p.90.

⁹¹ São considerados benefícios fiscais, de acordo com o n.º 2, do art. 2.º do EBF, as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria colectável e à colecta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que obedeçam às características enunciadas no n.º1 do mesmo artigo.

⁹² Como normas excepcionais face à tributação-regra, não podem ser objecto de integração analógica, v. art. 10.º do EBF.

⁹³ Diversamente do que ocorria no Estado liberal.

iniciativa privada, comportamento, que o Estado não pode impor, mas que lhe convém promover e fomentar, com vista a alcançar melhorias sociais ou desenvolvimento económico.

Focando-se o tema da nossa exposição no Regime e Natureza dos Contratos Fiscais, os benefícios fiscais apresentam uma importância fulcral, especialmente quanto a um tipo específico de contratos fiscais⁹⁴, importando por isso esclarecer o seu conceito e espécies.

Analisando o EBF, em especial o n.º1 do artigo 2.º, os benefícios fiscais consistem em “(..)medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”⁹⁵, estando a sua característica de medida de carácter excepcional bem patente no n.º1 do artigo 14.º do EBF, quanto à consequência da extinção dos mesmos, que “(..)tem por consequência a reposição automática da tributação-regra”, visto que desagravam excepcionalmente os parâmetros da tributação-regra.

A primeira distinção a fazer relativamente aos benefícios fiscais, é a que existe entre os *benefícios estáticos* ou *stricto sensu*, e os *benefícios dinâmicos, incentivos* ou *estímulos fiscais*.

Os primeiros relacionam-se com a tutela de interesses públicos em termos estáticos, a situações que já se consumaram, que não se consumaram totalmente ou que ainda não se tenham consumado, não visando incentivar ou estimular a adopção de certos comportamentos ou o exercício de determinadas actividades, mas somente favorecer a adopção desses comportamentos ou o exercício de determinada actividade. Estes benefícios fiscais têm em vista interesses superiores de política geral, económica, religiosa, defesa nacional, diplomáticas, sociais ou

⁹⁴ Relativamente aos Contratos Fiscais de concessão de benefícios fiscais. V. J. CASALTA NABAIS, *Contratos Fiscais, ob. cit.*, p. 123 e ss.

⁹⁵ Neste sentido, os benefícios fiscais constituem medidas de carácter excepcional, instituídas por razões estruturais ou de política fiscal, consagrando factos impeditivos do nascimento da obrigação tributária com o seu conteúdo “normal”, com vista a tutelar interesses extrafiscais relevantes e superiores ao da tributação que estão a impedir, atendendo a interesses públicos constitucionalmente relevantes de índole económica, social, ou política. Assim, apesar de os benefícios fiscais obstarem ao nascimento da tributação-regra, originam simultaneamente um *direito ao benefício fiscal*, e por isso estamos perante um facto complexo impeditivo do nascimento da obrigação tributária-regra e constitutivo do direito ao benefício fiscal.

culturais⁹⁶. A segunda espécie de benefícios fiscais visa estimular, de forma dinâmica, através da atribuição de incentivos ou de estímulos, a adopção de certos comportamentos ou o exercício de determinadas actividades, estabelecendo-se uma relação entre as vantagens auferidas e as iniciativas estimuladas⁹⁷.

Relativamente às formas de concessão dos benefícios fiscais, de acordo com o n.º1 do artigo 5.º do EBF, podem ser automáticos ou dependentes de reconhecimento, sendo certo que, enquanto os primeiros resultam directa e imediatamente da lei, isto é, pela verificação do pressuposto de facto previsto pela norma desagravadora, os segundos pressupõem um ou mais actos posteriores por parte da administração fiscal, com vista ao seu reconhecimento.

Estes actos da administração podem consistir em actos administrativos, caso em que a concessão do benefício está dependente de reconhecimento unilateral ou de acordo entre a administração e os interessados, através da celebração de contratos, sendo de referir que este reconhecimento, é em regra a requerimento do interessado. Neste caso a concessão depende de reconhecimento contratual, atento o n.º2 do artigo 5.º do EBF, resultante do concurso e encontro das manifestações de vontade de ambos os intervenientes, encontrando-se ambos vinculados nos termos acordados. Incluem-se aqui os contratos fiscais de concessão de benefícios fiscais,⁹⁸ em que o Estado concede determinados benefícios fiscais a empresas como contrapartida de estas realizarem investimentos em determinadas áreas que se afigurem relevantes para o desenvolvimento de sectores estratégicos na economia. Compreende-se por isso, que no que tange a estes benefícios, a administração fiscal não possa deixar de usufruir de uma certa margem de livre decisão.

A extinção dos benefícios fiscais, como referimos, tem como consequência a reposição automática da tributação-regra⁹⁹, caducando, quando temporários, pelo decurso do prazo por que foram concedidos, e quando condicionados, pela verificação da condição resolutiva ou pela inobservância das obrigações impostas ao beneficiário e que lhe sejam imputáveis, de acordo com o n.º2 do artigo 14.º do EBF.

⁹⁶ J. CASALTA NABAIS, "O Princípio da Legalidade Fiscal..." *ob. cit.*, p.1076.

⁹⁷ Ou seja, o incentivo ou estímulo, situam-se em momento anterior ao da verificação do comportamento ou da actividade futura que se pretende que seja levada a cabo.

⁹⁸ J. CASALTA NABAIS, *Contratos Fiscais*, *ob. cit.*, p.123 e ss.

⁹⁹ V. n.º1 do art. 14.º do EBF.

Relativamente à transmissão dos benefícios fiscais, dispõe o n.º1 do artigo 15.º do EBF que o direito aos mesmos é transmissível *inter vivos*, podendo sê-lo igualmente, *mortis causa*, se se verificarem na transmissão, os pressupostos do beneficiário, exceptuando as situações em que o benefício fiscal é de natureza estritamente pessoal.

Quanto às formas de extinção e transmissão de benefícios fiscais, concedidos mediante a utilização de formas consensuais, levantam-se múltiplas questões que abordaremos de forma mais pormenorizada, em capítulo autónomo.

De acordo com o n.º3 do artigo 2.º do EBF, os benefícios fiscais constituem despesas fiscais¹⁰⁰, devendo constar de um relatório específico, a acompanhar a proposta de Orçamento do Estado (alínea g), n.º 3, do artigo 106.º da CRP)¹⁰¹, sendo o meio que atribui maior transparência às decisões tomadas, facilitando-se uma avaliação global dos custos financeiros e das vantagens efectivas obtidas, através dos benefícios atribuídos.

Mostra-se igualmente relevante referir, que a figura do benefício fiscal não consiste nem pode consistir num favor ou num privilégio fiscal arbitrário,¹⁰² contando que não careça da justificação para o tratamento excepcional, aí violador do artigo 13.º da CRP,¹⁰³ e por isso inconstitucional por não respeitar o princípio da igualdade. O benefício fiscal tutela, e tem de tutelar, um interesse público constitucionalmente relevante e superior ao interesse subjacente ao da tributação-regra.

Ainda que os benefícios fiscais constituam uma situação excepcional face aos princípios gerais que presidem à tributação, mormente os princípios da capacidade contributiva e da igualdade da tributação, a decisão de atribuição dos mesmos é contudo, objecto de reserva de competência da AR, no âmbito da alínea i), do n.º1

¹⁰⁰ Em termos gerais, a despesa fiscal significa a totalidade de receitas tributárias a que o Estado renuncia em nome de opções políticas assumidas, cfr. GUILHERME WALDEMAR OLIVEIRA MARTINS, *Os Benefícios Fiscais... ob. cit.*, p.51.

¹⁰¹ Trata-se de uma despesa fiscal, por integrar uma disciplina jurídica derogatória da disciplina ordinária do respectivo imposto, reveladora de um regime mais favorável para o contribuinte, traduz-se por isso numa receita fiscal não arrecadada, cfr. NUNO SÁ GOMES, *Manual de Direito Fiscal*, Vol.I, in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 168, Lisboa, 1993, pp. 326 e 327.

¹⁰² Cfr. JORGE BACELAR GOUVEIA, "Os Incentivos Fiscais Contratuais...", *ob. cit.*, p.277, os privilégios fiscais consagram "*situações de vantagem tributária caracterizadas pelo favorecimento excessivo, em violação do princípio da igualdade, de certos sujeitos tributários [não se encontrando legitimadas] no plano do fundamento, num interesse público extrafiscal superior ao da tributação que impedem*".

¹⁰³ NUNO SÁ GOMES, *Teoria Geral...*, *ob. cit.*, p.83.

do artigo 165.º da CRP, encontrando-se sujeitos ao princípio da legalidade, segundo o n.º2 do artigo 103.º da CRP, que prevê que *"os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes"*. Consagra-se aqui uma óptica garantística, tendo em conta que as normas que atribuem benefícios fiscais criam regimes excepcionais de isenção de tributação, consistindo numa decisão sobre a distribuição dos encargos tributários, tendo como consequência o aumento da tributação dos contribuintes não isentos, actuais ou futuros, com consequências intergeracionais. Assim, devem a sua criação e concessão ser objecto de transparência, para serem sujeitos ao controlo da opinião pública.

Todavia, apesar de os benefícios fiscais estarem sujeitos ao princípio da legalidade, mormente quanto à reserva de lei material, existe uma suavização da constituição fiscal quanto ao princípio da legalidade fiscal, que será mais visível em relação aos benefícios fiscais dinâmicos ou estímulos fiscais. No entanto, este princípio exige que, mesmo em relação a estes, não haja discriminação entre os contribuintes seleccionados, não podendo o legislador actuar de forma arbitrária, visto estes se sujeitarem também, ao princípio da proibição do arbítrio, exigindo-se um critério de selecção imparcial, tendo em conta que estes benefícios não são de atribuição generalizada, mas selectiva.

É necessário não esquecer que a flexibilidade e o carácter selectivo inerente à natureza dos incentivos e estímulos fiscais, também obstam a que estes estejam rigidamente previstos na lei, sendo, em regra, dependentes de reconhecimento por parte da administração fiscal, concedendo para o efeito o legislador, uma margem de livre decisão à administração fiscal, reconhecimento, que pode assumir a forma de um contrato fiscal¹⁰⁴, tendo em conta que os incentivos fiscais mais que outros instrumentos fiscais, abrem perspectivas de uma actuação bilateral.

Na verdade, os benefícios fiscais dinâmicos ou estímulos fiscais têm por causa, não a situação ou a actividade em si mesma, mas a adopção futura do comportamento beneficiado ou o exercício futuro da actividade fomentada, ou seja, encontram-se dependentes de comportamentos contraprestacionais específicos por

¹⁰⁴ V.J. CASALTA NABAIS, *Contratos Fiscais*, ob. cit., p. 234.

parte dos contribuintes, como é visível nos benefícios fiscais contratados¹⁰⁵. Também quanto a estes se impõe o princípio da proibição do excesso, tendo que se apurar se determinado benefício fiscal, em concreto, é necessário e adequado para a realização do objectivo económico e social pretendido.

Compreende-se, então, a liberdade consagrada ao legislador para conceder uma margem de livre decisão à administração fiscal, “*sob pena de não ser possível a existência e atribuição de certos benefícios fiscais nem a prossecução de objectivos económicos inerentes ao Estado social de Direito (cf. art. 81.º da CRP)*”¹⁰⁶, que se afigura necessariamente maior do que aquela que a administração fiscal dispõe relativamente aos outros instrumentos da extrafiscalidade, visto que tal limitação poria em causa a funcionalidade dos estímulos fiscais que requerem uma certa liberdade quanto à fixação do montante do benefício a conceder em função das contrapartidas assumidas pelos seus destinatários.

Esta diferenciação de tratamento é, porém, compensada pelas contraprestações, tendo sempre presente uma política económica e social altamente selectiva. Por essa razão, os benefícios fiscais têm de se apresentar como os instrumentos mais adequados, indispensáveis e necessários quanto à intervenção económica e social que o Estado pretende fomentar, favorecendo determinados comportamentos levados a cabo por certos contribuintes. Acresce que, a fundamentação da lei para esta diferenciação tem de assentar em parâmetros de Justiça de igualdade, exigindo-se razões aceitáveis para que a sociedade admita as discriminações promovidas e suporte os encargos decorrentes da sua concessão¹⁰⁷.

Pelo exposto, os benefícios fiscais consagram um instrumento fiscal muitíssimo relevante face ao Estado social actual, constituindo, inclusive, um instrumento normal de política económica e social.

Muito relevantes são, nomeadamente, os estímulos fiscais, visto que a intervenção de medidas indirectas nas quais colaboram os cidadãos (que adaptam as actividades e os seus comportamentos às medidas de fomento económico ou

¹⁰⁵ V.J. CASALTA NABAIS, *idem*, p.123 e ss.

¹⁰⁶ V. ANA PAULA DOURADO, “O Princípio da Legalidade Fiscal...”, *ob. cit.*, p. 455.

¹⁰⁷ Os benefícios fiscais não são apenas utilizados como instrumento de realização da função social do Estado, mas como meio de promoção da cultura, educação ou desporto e em níveis muito expressivos relativamente à promoção e incentivo de investimentos, em certas actividades económicas.

social que o Estado pretende ver concretizadas), encoraja o sector privado a participar nos programas económico-sociais do Estado, mormente celebrando contratos fiscais. Podemos, assim concluir, que estas medidas desempenham um papel considerável, onde estas espécies de benefícios fiscais levam seguramente a avante, sendo essenciais para o estímulo de certas actividades económicas.

Subscrevemos, por isso, a opinião de JOSÉ CASALTA NABAIS¹⁰⁸ e de ANA PAULA DOURADO¹⁰⁹ ao incluírem a extrafiscalidade e os benefícios fiscais no direito económico fiscal.

Os benefícios fiscais terão de ser sempre sujeitos a publicitação e a uma fiscalização constante. quanto aos seus resultados e efeitos, não podendo ser atribuídos benefícios que se revelem inadequados ou injustos, através da criação directa ou indirecta, de vantagens para quem não necessita e desvantagens para quem delas mais carece, violando-se a igualdade material. É, por isso, indispensável a divulgação dos benefícios fiscais aos potenciais interessados, para que não passem despercebidos à generalidade dos destinatários, e não sejam apenas conhecidos por parte dos contribuintes mais “atentos” ou “informados”, em nome da transparência digna, que deve triunfar num Estado de Direito.

O imposto constitui, assim, a principal arena de intervenção do Estado no domínio económico-social, devendo a política fiscal consistir no uso adequado dos impostos, prossequindo determinados objectivos económico-sociais. Assim, incumbindo ao Estado regular a economia, é a política fiscal um instrumento normal de política económica, sendo o próprio imposto influenciado pela sociedade, devendo o sistema fiscal adaptar-se à mesma. A intervenção do sistema fiscal na conjuntura económica apresenta por isso, um papel fundamental, visto que tanto

¹⁰⁸ J. CASALTA NABAIS, *Contratos Fiscais*, ob. cit., pp. 254 a 258.

¹⁰⁹ A autora define benefícios fiscais como “«*receitas cessantes*», [constituindo] um outro conjunto de normas de Direito Fiscal, as quais não são orientadas por critérios de capacidade contributiva, nem de tributação do rendimento acréscimo-patrimonial, mas sim, por finalidades de política económica”, ou seja, são orientados por finalidades extrafiscais (de política económica, ambiental ou social), V. ANA PAULA DOURADO, *O princípio da legalidade fiscal...* ob. cit., pp.453 e 454; da mesma autora, *O princípio da legalidade fiscal, tipicidade, conceitos jurídicos e indeterminados e margem de livre apreciação*, Lisboa, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2006, p.114, onde refere que “(...) como parte da extrafiscalidade, os benefícios fiscais estão sujeitos às regras do Direito Económico Fiscal – ou seja, em parte, a regras do Direito Fiscal clássico ou material, entre as quais a reserva de lei formal e em parte a regras flexíveis, de adaptação à economia, do Direito Económico(...)”.

pode consistir no estímulo do processo de desenvolvimento económico, como na estagnação deste.

A eficácia da política económica também reclama uma harmonização entre os instrumentos fiscais, utilizados com vista a atingir determinados objectivos económico-sociais que têm de ser coerentes, devendo os seus objectivos articular-se com as políticas económicas, tendo em vista o bem comum e tendo em conta que vivemos num mundo global, onde os fenómenos económicos são alimento do progresso, desempenhando o Estado um papel activo na organização da sociedade.

Deve assim, coexistir uma harmonização entre a política fiscal e a política económica, devendo aquela recorrer a instrumentos que beneficiem os agentes económicos, que realizem e desenvolvam a sua actividade em sectores económicos estratégicos e prioritários para o Estado.

V. Tipos de Contratos Fiscais

Como vimos, o Direito Fiscal não tem sido indiferente à figura do contrato fiscal, existindo verdadeiros contratos que modificam, criam ou extinguem relações de direito fiscal. No nosso ordenamento jurídico, a admissibilidade de celebração de contratos fiscais é consagrada no artigo 37.º da LGT, concretizando uma das modalidades de constituição de benefícios fiscais, previstos no n.º1 do referido artigo¹¹⁰, suscitando estes, como vimos, a questão da sua admissibilidade e compatibilização com o princípio da legalidade fiscal.

Os contratos fiscais podem assumir a forma de leis de formação contratual ou leis pactuadas, e a forma de contratos fiscais de fonte legal. A conciliação necessária entre estes e o princípio da legalidade fiscal, é feita pelas diversas manifestações que a contratualização de regimes mais favoráveis pode revestir. Assim, as leis de formação contratual ou leis pactuadas, consistem em regimes fiscais substitutivos da tributação normal, de fonte contratual, que incidem sobre matérias reservadas à AR, sendo posteriormente objecto de aprovação através de

¹¹⁰ Os contratos fiscais estão igualmente previstos no EBF, nomeadamente nos nºs 1 e 2 do art. 5.º; n.º1 do art.11.º; art. 12.º; nºs 2, 4 e 8 do art.14.º e n.º3 do art.15.º.

lei formal (a lei pactuada), por exigência do princípio da legalidade constante no n.º2 do art. 103.º da CRP¹¹¹. Trata-se de contratos fiscais sob a forma de leis, pois embora sejam materialmente consensuais, formalmente configuram-se como leis.

Já os contratos fiscais de fonte legal, consistem em contratos que são expressamente autorizados pela lei formal. Nesta espécie de contratos o respeito pelo princípio da legalidade decorre de uma lei prévia, que estabelece os traços gerais do regime, autorizando a Administração a celebrar o contrato, encontrando-se por isso a constitucionalidade satisfeita pelo facto de os contratos serem explicitamente autorizados por lei. Destes últimos contratos fazem parte nomeadamente, o contrato de avença sobre o imposto especial de jogo, previsto no art. 89.º do DL n.º 422/89, de 2 de Dezembro, determinando-se a matéria colectável por via contratual, sendo vinculativa para os contribuintes e para a administração fiscal, e os contratos fiscais de concessão de benefícios fiscais previstos no art. 41.º do EBF, concedidos a projectos de investimento em unidades produtivas (n.º1 a 3 do artigo 41.º) e a projectos de investimento directo efectuados por empresas portuguesas com vista à internacionalização (n.º4 a 8 do artigo 41.º).

Relativamente ao objecto dos contratos fiscais, existem duas espécies, os contratos *stricto sensu*, que têm por objecto o se e/ou o quanto da incidência do imposto, visando sobretudo a atribuição de benefícios fiscais, em especial os benefícios fiscais dinâmicos ou incentivos fiscais, e os contratos fiscais em sentido amplo, que integram os contratos *stricto sensu* e os contratos que visam o lançamento, liquidação ou a cobrança de impostos, em que intervêm de um lado a administração fiscal e do outro lado, o contribuinte ou terceiros¹¹². Quanto a estes últimos, temos os contratos: em que a administração contrata com o contribuinte ou sujeito passivo aspectos da liquidação ou cobrança do imposto, ao qual se subsume o contrato de avença no imposto especial de jogo previsto no art. 89.º do DL n.º422/89, de 2 de Dezembro, e outros em que a administração contrata com

¹¹¹ V. J. CASALTA NABAIS, *Contratos Fiscais*, ob. cit., pp.130 a 136. O procedimento seguido na elaboração destes regimes, envolve duas espécies principais: ou a Administração negocia um contrato entre o Estado e o particular, caso em que após a celebração do mesmo, é emitida uma lei especial que confirma o seu conteúdo; ou negocia com o particular as linhas gerais de um contrato, transpondo-as em seguida para a lei, que passa a habilitar a Administração para a elaboração do contrato.

¹¹² V. J. CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, ob. cit., p.207.

determinadas entidades, aspectos relativos à liquidação e cobrança de impostos alheios, aos quais pertencem os contratos de cobrança dos impostos.

Existem, no entanto, duas espécies principais de “falsos contratos fiscais”, isto é, situações que aparentemente consubstanciam contratos mas, na verdade, configuram actos unilaterais, ou embora configurando contratos com relevo fiscal, não se apresentam como um contrato fiscal. Falamos de contratos de mera incidência fiscal e de contratos fiscais aparentes¹¹³.

Deste modo, consagrando-se no nosso ordenamento jurídico, a possibilidade de recorrer à via contratual em matéria fiscal, iremos analisar algumas das modalidades que os mesmos podem revestir.

1. Contratos Relativos à Determinação da Matéria Colectável

1.1 O Contrato de Avença

O acto tributário reveste várias modalidades, quanto ao critério da estrutura que separa os actos tributários unilaterais dos bilaterais, revela especial interesse, quanto aos últimos, o contrato de avença, que incide “*sobre a determinação (em concreto) do quantum da matéria colectável (...)*”¹¹⁴. Assim, no lugar de se proceder a uma avaliação facto a facto, procede-se a uma avaliação global, recorrendo a índices apropriados e fixando-se a prestação tributária de cada contribuinte.

No sentido da admissibilidade do contrato de avença, ALBERTO XAVIER, refere que “*Nada impede [...] que a aplicação da norma tributária no caso concreto se faça convencionalmente, procedendo a Administração e o contribuinte, por acordo, à determinação antecipada e global da prestação tributária, que prevêm seria hipoteticamente realizada se os factos tributários fossem, de harmonia com o regime*

¹¹³ J. CASALTA NABAIS faz uma breve referência a estas figuras, reconhecendo que não configuram contratos fiscais, pelo que não trataremos delas aqui. Sobre a matéria V. a sua obra, *Contratos Fiscais, ob. cit.*, pp.86 a 104.

¹¹⁴V. J. CASALTA NABAIS, *idem*, p.104.

geral, objecto de uma investigação analítica: é a figura da avença” ¹¹⁵. A avença consiste, assim, num contrato fiscal entre a administração fiscal e o contribuinte.

Na verdade, a avença possibilita uma técnica simplificada, tornando a intervenção da administração fiscal menos onerosa e permitindo a redução dos casos de litígio e *”com vista a evitar tais incómodos, a lei admite que a Administração e o contribuinte procedam, por acordo, à determinação antecipada e global da prestação tributária (...)”*¹¹⁶. Assim, é permitida a figura da avença nas situações em que o recurso ao regime tributário geral implicaria uma multiplicidade de obrigações tributárias autónomas, cujo pagamento contínuo e regular provocaria transtornos excessivos devido à complexidade e custo do lançamento, da cobrança, e da fiscalização, de determinadas situações tributáveis, bem como às dificuldades inerentes à determinação quantitativa dos factos que se verificam em grande quantidade e com muita regularidade, convencionando as partes o *quantum* da prestação tributária. Contudo, a figura da avença é dotada de carácter excepcional, sendo apenas admissível nos casos em que o legislador a preveja expressamente. Importa, também, mencionar o n.º2 do artigo 37.º da LGT sob a epígrafe “Contratos fiscais”, que determina que *“A lei pode prever que outros contratos sejam celebrados entre a Administração e o contribuinte, sempre com respeito pelos princípios da legalidade, da igualdade, da boa fé e da indisponibilidade do crédito tributário.”*

A manifestação de vontade do particular na avença não constitui uma mera aceitação de um acto unilateral administrativo¹¹⁷ (requisito de eficácia de um acto unilateral da Administração). A avença configura um verdadeiro contrato, cabendo ao particular a iniciativa das negociações. Se assim não fosse, a Administração poderia unilateralmente revogá-la nos termos gerais, quando na verdade apenas pode proceder a uma revisão periódica da mesma ou, no caso de virem a existir factos que alterem de forma substancial os valores avençados, celebrar uma avença suplementar.

No entanto a avença não representa um facto constitutivo da obrigação de imposto, não se refere ao *an* do imposto, apenas procede, à fixação do *quantum* da prestação tributária, (definindo também o regime, prazo e condições de pagamento

¹¹⁵ V. ALBERTO XAVIER, *Manual...*, ob. cit., p.145.

¹¹⁶ V. ALBERTO XAVIER, *Conceito e Natureza...*, ob. cit., p.96.

¹¹⁷ Cfr. J. CASALTA NABAIS, *Contratos Fiscais*, ob. cit., p.106 e 107.

ou da cobrança do tributo) entre o contribuinte e a Administração, por via consensual, representando por isso a avença, um tipo de contrato fiscal.

a) O Imposto Especial sobre o Jogo

O nosso sistema fiscal reconhece certas situações em que a matéria colectável pode ser determinada por acordo e, de forma sintética, entre a Administração fiscal e o contribuinte¹¹⁸. Iremos cingir-nos à análise do contrato de avença no regime do imposto especial pelo exercício da actividade do jogo, estando previsto no artigo 89.º do DL n.º 422/89, de 2 de Dezembro com a última redacção da Lei n.º 64/2008, de 31 de Dezembro.

Este imposto consiste num imposto especial sobre a actividade de jogo desenvolvida por empresas concessionárias da exploração de jogos de fortuna ou de azar¹¹⁹. Assim, e de acordo com o artigo 84.º do diploma, as empresas concessionárias, na qualidade de sujeitos passivos de imposto, estão obrigadas ao pagamento de um imposto especial pelo exercício da actividade de jogo definida nos artigos 1.º e 4.º do diploma, não lhes sendo exigível “*qualquer outra tributação, geral ou local, relativa ao exercício da actividade*”¹²⁰. Consistindo este imposto, num regime substitutivo da tributação geral que recairia sobre tal actividade, não se encontrando sujeitos a IRC os rendimentos provenientes da mesma (artigo 7.º do CIRC)¹²¹. Assim, é fixada uma taxa, prevista nos artigos 85.º e 86.º, que é aplicada a uma matéria colectável, definida no artigo 87.º, dependendo esta e a taxa, do tipo de jogo, e da zona de tributação, encontrando-se a graduação das zonas de jogo¹²²

¹¹⁸Outras hipóteses de avença estavam contempladas, quanto ao imposto do selo devido por anúncios, cartazes, calendários, bilhetes de passagem, lotarias e rifas e bilhetes de entrada em exposições (art.31.º do Regulamento do Imposto do Selo na redacção dada pelo DL n.º136/78, de 12 de Junho). Sobre a matéria e regime da avença V. ALBERTO XAVIER, *Conceito e Natureza...*, ob. cit., pp.93 a 108 e NUNO SÁ GOMES, *Lições de Direito Fiscal*, in Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º134, Vol. II, Lisboa, 1985, ob. cit.,p.117.

¹¹⁹Sobre esta matéria e para mais desenvolvimentos, v. SÉRGIO VASQUES, *Os Impostos do Pecado o Álcool, o Tabaco, o Jogo e o Fisco*, Almedina, 1999, p.87 e ss.

¹²⁰ V. n.º2 do art.84.º.

¹²¹ Ficando de fora deste imposto especial o exercício de actividades não abrangidas pelo n.º1 e 2 do art.84.º, sujeitas ao regime tributário geral (n.º4 do art.84.º).

¹²² V. art.3.º.

dependente da concessão envolvida e da dimensão da zona de protecção concorrencial.

A admissibilidade do contrato de avença quanto ao imposto especial do jogo, está, como vimos, regulado no artigo 89.º, e de acordo com este artigo, as empresas concessionárias devem requerer o regime de avença junto da Inspeção-Geral de Jogos, que será aprovado através de despacho conjunto dos membros do Governo do sector do turismo e da administração fiscal, não podendo a sua duração ser inferior a 6 meses, nem superior a 24 meses, tratando-se de zonas de jogo permanente, e a 12 meses quando se trate de zonas de jogo temporário, iniciando-se a liquidação do imposto do jogo, de acordo com o regime de avença, no mês seguinte ao da aceitação.

Em suma, a avença concretiza uma das formas de determinação da matéria colectável através de contrato celebrado entre a Administração fiscal e o contribuinte, renunciando a lei a tributar a realidade e determinando-se a matéria colectável através de uma avença contratual, concretizando, *“situações de presunção contratual da capacidade contributiva que não parecem violar o princípio da legalidade”*¹²³, tendo em conta que a aplicação do regime geral implicaria uma pluralidade de obrigações autónomas, cujo pagamento continuado implicaria incómodos excessivos, procedendo-se assim à avaliação global de uma realidade complexa, recorrendo a índices adequados e apurando-se o valor provável, cuja expressão quantitativa se pretende antecipadamente prever, onde incidirá a tributação.

1.2 Os Acordos Prévios sobre Preços de Transferência

O mecanismo dos preços de transferência visa salvaguardar a plena concorrência de mercado, assegurando que certas entidades não falseiem os preços dos produtos ou serviços que adquirem ou fornecem, a entidades consigo relacionadas. A regulamentação dos preços de transferência exige que estas entidades pratiquem entre si, preços e condições substancialmente idênticos aos

¹²³V. NUNO SÁ GOMES, *Lições de Direito Fiscal*, ob. cit., p.117.

que existiriam em condições de normalidade com entidades independentes, controlando-se desta forma as transacções inter-grupo e impedindo a fuga de receitas da administração fiscal.

Os preços de transferência estão previstos no artigo 63.º do CIRC¹²⁴, ditando o n.º1 que *“Nas operações comerciais, incluindo, designadamente, operações ou séries de operações sobre bens, direitos ou serviços, bem como nas operações financeiras, efectuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC, com a qual esteja em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis.”*. É requisito essencial para a aplicação deste regime a existência de relações especiais. Segundo o n.º4 deste artigo, existem relações especiais entre duas entidades, *“nas situações em que uma tem o poder de exercer, directa ou indirectamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra (...)”*, encontrando-se nas suas várias alíneas, as situações em que as mesmas se verificam¹²⁵.

Pelo exposto, conclui-se que havendo relações especiais, os preços praticados devem ser idênticos aos normalmente contratados, já que se assim não o fosse, violaríamos as regras de mercado e atribuiríamos resultados diferentes, iludindo o lucro real¹²⁶, mencionando o n.º3 do artigo 63.º quais os métodos a utilizar para evitar a prática de preços falseadores da concorrência, devendo os sujeitos passivos optar pelo método mais adequado à determinação dos preços de transferência, ou seja, o que permite uma maior comparabilidade entre a operação que se deseja e as idênticas operações realizadas entre entidades independentes, isto é, as empresas têm de assegurar que os termos, condições e preços no âmbito da sua transacção intra-grupo foram efectuadas em consonância com as que seriam efectuadas com entidades independentes.

¹²⁴ Corresponde ao art. 58.º do CIRC, antes da renumeração dos artigos deste Código, pelo DL n.º 159/2009, de 13 de Julho. V. n.º3 do art.15.º do CIRC que estipula que *“o disposto nos artigos 63.º e seguintes é aplicável, quando for caso disso, na determinação da matéria colectável das pessoas colectivas e outras entidades referidas nas alíneas a), b) e c) do n.º1”*.

¹²⁵ V. als. a) a h) do art. 4.º do CIRC.

¹²⁶ Devendo a administração fiscal proceder às correcções que se mostrem necessárias para a determinação da matéria colectável.

O regime dos preços de transferência foi desenvolvido pela Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de Dezembro, em execução do n.º13 do então artigo 58.º do CIRC, detalhando as regras relativas aos métodos de determinação dos preços de transferência, as obrigações acessórias dos sujeitos passivos e a realização de ajustamentos correlativos, elegendo o princípio do preço de plena concorrência como o mais apropriado para a resolução das questões relativas a preços de transferência, estando igualmente previsto nos modelos de convenção destinados a eliminar a dupla tributação nos impostos sobre o rendimento da OCDE e das Nações Unidas¹²⁷, e adoptado pela maioria dos Estados, tendo alcançado o consenso internacional. Assim, as empresas relacionadas, na definição dos preços das suas operações, devem seguir os mesmos pressupostos que seriam seguidos por empresas independentes, nas condições normais de mercado, visando a correcção apurar quais seriam os custos e os proveitos a preços normais de mercado.

Porém, a crescente competitividade do mercado, as estratégias empresariais que apostam na diversidade, a complexidade das mercadorias com características cada vez mais específicas ou a transacção de serviços e outros bens imateriais, dificultam a obtenção de uma informação comparável, obrigando a uma profunda análise das operações das entidades que estejam em relações especiais, desde ao fabrico dos produtos até à comercialização.

Contudo, em 2008 foi introduzida, pelo artigo 128.º-A ao CIRC¹²⁸, actualmente artigo 138.º¹²⁹, a possibilidade de celebrar acordos prévios sobre preços de transferência (APPT)¹³⁰, enquanto instrumentos de resolução prévia de questões de preços de transferência. Os APPT consistem num acordo entre uma empresa e a Administração fiscal que estabelece, anteriormente à realização de determinadas operações entre empresas relacionadas, critérios para a determinação dos preços de transferência relativos a essas operações (designadamente o método a utilizar ou os elementos de comparação), fixando-se um método de acordo com o qual os

¹²⁷ V. PAULA ROSADO PEREIRA, “Acordos Prévios sobre Preços de Transferência – Breve contributo para uma Análise Relativa à sua Introdução em Portugal”, in *Estudos Jurídicos e económicos em homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*, Vol.3, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2006, pp.558 e 559.

¹²⁸ Pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, porém já no preâmbulo da Portaria n.º 1446-C/2001 se previa a possibilidade de celebração de acordos prévios. A regulamentação dos APPT entre nós, teve presente as directrizes da OCDE de 1999 e da UE de 2007.

¹²⁹ Através do DL n.º 159/2009, de 13 de Julho.

¹³⁰ Na designação anglo-saxónica, “APA” (*Advance Pricing Arrangements*).

preços serão determinados durante certo período. A fixação prévia do método a adoptar quanto aos preços de transferência é acordado no APPT, em função de um criterioso exame das características da actividade da empresa, das operações envolvidas e das circunstâncias económicas envolventes, consistindo num processo voluntário desencadeado por iniciativa de uma empresa, como forma de resolução antecipada de questões relativas aos preços de transferência, visando evitar potenciais litígios com a administração fiscal, que fica impedida de proceder a quaisquer ajustamentos ao lucro tributável da empresa contratante.

Segundo a definição do número 4.124 das Directrizes da OCDE de 1995, os APPT baseiam-se num *“acordo que fixa previamente às operações entre empresas associadas, um conjunto de critérios adequados (respeitantes, p. ex., ao método de cálculo, aos elementos de comparação, aos ajustamentos a introduzir e às hipóteses de base relativas à evolução futura) na determinação dos preços de transferência aplicados a essas operações no decurso de um determinado período de tempo.”*¹³¹.

De acordo com o n.º1 do artigo 138.º do CIRC, os sujeitos passivos devem solicitar à Direcção-Geral dos Impostos (DGCI) a celebração de um acordo que estabeleça previamente o método ou métodos adequados a assegurar a determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados ou praticados entre entidades independentes nas operações financeiras e comerciais, incluindo as prestações de serviço intragrupo e os acordos de partilha de custos, realizadas com entidades com as quais tenham relações especiais ou em operações realizadas entre a sede e os estabelecimentos estáveis. O pedido de acordo é dirigido ao director-geral dos impostos, de acordo com as condições enunciadas no n.º3 do artigo 138.º do CIRC, acompanhado dos elementos previstos no n.º6 do referido artigo, indicando, entre outros, o(s) método(s) aceite(s), as operações abrangidas, as condições de revisão, prorrogação e revogação, e o prazo de vigência que não pode ultrapassar três anos. A DGCI fica vinculada a actuar em conformidade com os termos estabelecidos, excluindo certas situações,

¹³¹CLOTILDE CELORICO PALMA, GUILHERME WALDEMAR OLIVEIRA MARTINS, “A Introdução dos Acordos Prévios sobre Preços de Transferência na Legislação Fiscal Portuguesa: Nota Preliminar”, in *Revista Fiscalidade*, n.º36, Out-Dez 2008, p.22.

encontrando-se o acordo e as informações transmitidas pelo sujeito passivo no processo de negociação protegidos pelo dever de sigilo fiscal¹³².

O regime destes acordos é regulado pela Portaria n.º620-A/2008, de 16 de Julho, que estabelece quais os procedimentos adequados a cada uma das fases do processo de celebração de um APPT e as obrigações dos sujeitos passivos e da administração fiscal. Os APPT visam garantir a um sujeito passivo de IRS ou IRC, a aceitação pela administração fiscal do método ou métodos para a determinação dos preços de transferência das operações vinculadas, em conformidade com o princípio do preço da plena concorrência (artigo 1.º), podendo os mesmos incidir sobre todas ou parte das operações efectuadas pelos sujeitos passivos de IRC e IRS, entre as abrangidas pelo n.º1 do artigo 63.º do CIRC e artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 1446-C/2001¹³³.

De acordo com o artigo 2.º da referida Portaria os APPT podem ser unilaterais, e bilaterais ou multilaterais. São unilaterais nos casos em que intervém a DGCI e um ou vários sujeitos passivos de IRC e de IRS, e bilateral ou multilateral, os acordos que abrangem para além do sujeito passivo e a administração fiscal do respectivo país, outra ou outras administrações fiscais de outros Estados, onde sejam residentes ou estejam estabelecidas as entidades relacionadas que intervenham nas operações que são objecto do acordo, só podendo estes ser celebrados quando haja uma convenção destinada a eliminar a dupla tributação que contenha uma disposição relativa ao procedimento amigável. Estes últimos, consideram-se preferíveis, visto que além de serem um mecanismo de redução do risco da dupla tributação, conferem uma resolução mais adequada, por envolverem todas as entidades interessadas.

A conclusão do acordo depende de comunicação por parte da Administração fiscal ao sujeito passivo, que tem de declarar a sua aceitação, sendo o texto do mesmo confidencial e de conteúdo irrecorrível¹³⁴. O sujeito passivo fica obrigado a elaborar um relatório anual que permita verificar a conformidade dos métodos

¹³² V. n.º5 e n.º7 do art.138.º do CIRC.

¹³³ Alguns dos mais importantes parceiros comerciais de Portugal já dispõem de regulamentação que possibilita a celebração dos APPT, nomeadamente Espanha, França, Alemanha e Estados Unidos.

¹³⁴ V. n.º1 e nº3 do art. 11.º.

utilizados com os termos do APPT, originando a inexistência deste a caducidade do acordo¹³⁵.

Perfilhando o entendimento de CLOTILDE CELORICO PALMA e GUILHERME WALDEMAR OLIVEIRA MARTINS, considero que o APPT configura um contrato fiscal entre a administração fiscal e o sujeito passivo, tendo “*como principal objecto a liquidação do IRC, por referência ao apuramento dos créditos e dos gastos tendo presente o princípio da plena concorrência aplicável às entidades com relações especiais*”¹³⁶, encontrando-se abrangidos pelo n.º2 do artigo 37.º da LGT.

A celebração de um APPT comporta certas vantagens como a certeza e segurança jurídica, havendo a garantia para as empresas de que a administração aceita os métodos por esta utilizados para a determinação dos preços de transferência¹³⁷, evitando o risco de ajustamentos e correcções fiscais e as demoras e custos com processos judiciais de impugnação e reclamações, relativamente a correcções pela administração e a processos de eliminação da dupla tributação, quanto a APPT bilaterais ou multilaterais.

Na óptica da administração fiscal, os APPT são vistos como instrumentos de actuação preventiva onde poderá analisar as operações em curso, pronunciando-se sobre a adequação dos métodos utilizados pelas empresas, salvaguardando-se os direitos de tributação dos Estados relacionados com as transacções. Estes acordos também são essenciais nos casos da difícil aferição do princípio de plena concorrência, quando haja falta de quantidade aceitável de comparáveis adequados.

No entanto, visando os APPT retratar a realidade do mercado, devem ser celebrados de forma célere, visto as regras de mercado serem inconstantes.

Em suma, o APPT concilia o imposto com a capacidade contributiva, concedendo a fixação da matéria tributária à vontade das partes, atendendo às regras de mercado e valor dos bens, favorecendo-se a colaboração quanto à análise das operações e dos métodos de determinação dos preços de transferência, constituindo uma opção útil no processo de gestão fiscal dos grupos económicos.

¹³⁵ V. n.º1 e n.º2 do art.17.º.

¹³⁶ CLOTILDE CELORICO PALMA, GUILHERME WALDEMAR OLIVEIRA MARTINS, *ob. cit.*, p.27.

¹³⁷ PAULA ROSADO PEREIRA, *ob. cit.*,p.563.

1.3 As Transacções Fiscais

Durante o procedimento tributário admitem-se determinados acordos quanto à prestação tributária, relativamente à sua determinação ou exigibilidade, que visam prevenir ou fazer cessar um litígio mediante cedências mútuas¹³⁸. Um exemplo de transacção fiscal é o procedimento de revisão da matéria colectável, aplicável à maior parte dos casos de fixação da matéria tributável por métodos indirectos previsto no artigo 92.º da LGT e que consiste num debate contraditório entre o perito indicado pelo contribuinte e o perito da administração tributária, com a eventual participação de um perito independente, com vista a estabelecer um acordo quanto ao valor da matéria tributável a considerar, para efeitos de liquidação (n.º1 do artigo 92.º da LGT). O procedimento é conduzido pelo perito da administração tributária, devendo ser concluído no prazo de 30 dias contados do seu início. Deste debate pode resultar o acordo entre os dois peritos (o da administração tributária e o do contribuinte), ou a permanência do desacordo¹³⁹ (n.º2 do artigo 92.º da LGT).

Havendo acordo entre os peritos, o tributo é liquidado com base na matéria tributável acordada, devendo, no caso de alteração da matéria inicialmente fixada, fundamentar-se a nova matéria tributável. Ficando a Administração fiscal impedida de alterar a matéria tributável acordada, visto o conteúdo do acordo lhe ser vinculativo, salvo em caso de trânsito em julgado de crime de fraude fiscal envolvendo os elementos que serviram de base à sua quantificação (n.ºs 3, 4 e 5 do artigo 92.º da LGT), ficando também vedado ao contribuinte a possibilidade de contestar essa fixação.

Na falta de acordo, cabe ao órgão competente da Administração fiscal para a fixação da matéria tributável, resolver de acordo com o seu prudente juízo e tendo em conta as posições de ambos os peritos¹⁴⁰.

Como se infere, a admissibilidade de celebração da transacção fiscal depende da aceitação de formas negociais de actuação por parte das autoridades fiscais, que

¹³⁸ Sobre o conceito de transacção no Código Civil, V. arts. 1248.º a 1250.º.

¹³⁹ V. RUI DUARTE MORAIS, *Apontamentos ao IRC*, Coimbra, Almedina, 2007, p.189. V. também ANTÓNIO CARVALHO MARTINS, *Revisão da Matéria Tributável, Procedimento de Avaliação e Escrutínio Judicial*, Coimbra, Coimbra Editora, 1999.

¹⁴⁰ V. n.º6, do art. 92.º da LGT. Como outros casos de transacções fiscais, os art. 90.º e 90.º-A do CPPT.

têm de dispor de uma certa margem de livre decisão, admitindo-se o contrato como forma de actuação alternativa ao acto administrativo unilateral da administração fiscal¹⁴¹.

2. Contratos Relativos à Cobrança de Impostos

“A cobrança dos impostos é, sem sombra de dúvidas, o domínio em relação ao qual com maior frequência se verificou no passado o contrato fiscal”¹⁴².

A admissibilidade desta espécie de contrato fiscal está, actualmente, consagrada no n.º1 do artigo 51.º do CPPT: *“A administração tributária pode, nos termos da lei e no âmbito das suas competências, contratar o serviço de quaisquer outras entidades para a colaboração em operações [...] de processamento da liquidação ou cobrança das obrigações tributárias.”*, aludindo a contratos de prestações de serviços em sede da liquidação ou cobrança de impostos alheios. A cobrança tem vindo a assumir um carácter complexo, contratando a administração fiscal serviços de outras entidades, nomeadamente bancárias, podendo constituir uma medida mais simples e menos onerosa de efectuar a cobrança dos impostos.

Este tipo de contratos fiscais não parece suscitar problemas de legitimidade constitucional quanto à sua admissibilidade, visto a matéria respeitante à cobrança de impostos não se encontrar, como vimos, sujeita à reserva de lei exigida para os elementos essenciais, podendo a administração fiscal recorrer à via contratual, desde que prevista na lei.

¹⁴¹ Quanto às transacções fiscais no regime alemão e no regime francês, V. J. CASALTA NABAIS, *Contratos Fiscais, ob. cit.*, pp. 109 a 114. O autor faz também referência a outra figura que não existe entre nós, os Convénios Fiscais. V. sobre esta matéria, *idem*, pp. 115 a 117.

¹⁴² V. J. CASALTA NABAIS, *idem*, p.118.

3. Contratos relativos à Concessão de Benefícios Fiscais

Após a 2ª. Guerra Mundial tornou-se frequente o recurso a este tipo de contratos, caracterizando as modernas economias de mercado e o Estado Social de Direito, sendo actualmente frequente a sua utilização numa óptica de economia contratual ou concertada.

A LGT admite no n.º1 do artigo 37.º, a celebração de contratos fiscais entre a Administração Fiscal e o contribuinte, em matéria de benefícios fiscais, estabelecendo que *“Caso os benefícios fiscais sejam constituídos por contrato fiscal, a tributação depende da sua caducidade ou resolução nos termos previstos na lei”*. O regime de concessão de benefícios fiscais por via contratual está regulado no EBF, encontrando-se a sua atribuição sujeita a uma norma legal que a suporte.

Passemos à análise das normas que consagram a autorização para a administração fiscal atribuir, em concreto, esses benefícios.

A concessão de benefícios fiscais através de contrato fiscal é uma das formas de nascimento de benefícios fiscais e está prevista no n.º2 do artigo 4.º, do EBF, *“O reconhecimento dos benefícios fiscais pode ter lugar por acto administrativo ou por acordo entre a Administração e os interessados, tendo, em ambos os casos, efeito meramente declarativo, salvo quando a lei dispuser em contrário”*. Como se retira desta disposição legal, em especial da parte final, a lei pode, todavia, atribuir eficácia constitutiva ao acto de reconhecimento de benefícios fiscais, nomeadamente quanto aos estímulos ou incentivos fiscais atribuídos em sede do artigo 41.º do EBF, conferindo a lei à administração fiscal uma certa margem de livre decisão para a sua concessão¹⁴³.

O n.º1 do artigo 11.º do EBF, prevê a proibição retroactiva de *“normas que alterem benefícios fiscais convencionais, condicionados ou temporários não são aplicáveis aos contribuintes que já aproveitem do direito ao benefício fiscal, em tudo que os prejudique, salvo quando a lei dispuser o contrário”*¹⁴⁴, consagrando a retroactividade da lei nos casos em que esta se mostre mais favorável face a

¹⁴³ J. CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, ob. cit. p.432.

¹⁴⁴ Respeitando os princípios da certeza, segurança jurídica, confiança e boa-fé.

situações já constituídas. Relativamente à constituição do direito aos benefícios fiscais, deve o mesmo reportar-se à data da verificação dos respectivos pressupostos, ainda que dependente de acordo entre a administração fiscal e a pessoa beneficiada (artigo 12.º do EBF).

No que concerne à extinção dos mesmos, podem caducar quando temporários¹⁴⁵, pelo decurso do prazo por que foram concedidos, e quando condicionados, pela verificação dos pressupostos da respectiva condição resolutive ou pela inobservância das obrigações impostas, imputável ao beneficiário¹⁴⁶ (n.º2 do artigo 14.º). A caducidade do benefício prevista no n.º2 do artigo 14.º opera por força da lei, não carecendo de decisão administrativa ou judicial, extinguindo-se automaticamente o benefício.

De acordo com o n.º4 do artigo 14.º do EBF, é proibida a revogação e rescisão unilateral do acordo de concessão dos benefícios bem como a diminuição dos direitos adquiridos por acto unilateral da administração, havendo, contudo, excepções a este principio da irrevogabilidade dos benefícios fiscais nos casos de inobservância imputável ao beneficiário das obrigações impostas ou quando o benefício tenha sido indevidamente concedido, no caso de o acto administrativo de concessão ser ilegal, podendo nestes casos o acto de concessão ser revogado¹⁴⁷. Assim, a rescisão sancionatória constitui causa extintiva dos benefícios fiscais, nos casos em que o contribuinte contraente incumpe culposamente as obrigações a que se encontrava contratualmente adstrito, funcionando como uma sanção à violação das cláusulas contratuais. Neste caso, a Administração pode rescindir unilateralmente o acordo de concessão dos benefícios fiscais, visto a sua atribuição constituir uma contrapartida pela prossecução e consecução de certos objectivos, compreendendo-se que a sua não verificação determine a extinção do benefício.

¹⁴⁵ Benefícios que “são delimitados legalmente na sua vigência e surgem, frequentemente, como contrapartida atribuída aos particulares, em função de determinados comportamentos por eles assumidos (...)” V. MARIA PAULA FREIRE, *Nascimento...*, ob. cit., p.284.

¹⁴⁶ Como veremos, a manutenção dos benefícios fiscais contratuais, de acordo com o regime actual, está condicionada à verificação de determinadas condições, sendo motivo de resolução do contrato, nomeadamente, o não cumprimento dos objectivos e obrigações estabelecidos no contrato e nos prazos acordados, por facto imputável à empresa promotora; o não cumprimento atempado das obrigações fiscais por parte da empresa promotora, a prestação de informações falsas, ou a viciação de dados fornecidos, perdendo-se automaticamente o benefício fiscal concedido sem necessidade de decisão administrativa ou judicial (art.13.º e 14.º do CFI).

¹⁴⁷ Como se pode concluir, a modificação e extinção dos benefícios fiscais contratuais obedecem aos princípios da boa-fé e da segurança jurídica.

Em suma, a inobservância das obrigações assumidas, quando imputável ao beneficiário, pode fundamentar a extinção por caducidade e por rescisão sancionatória, porém a caducidade opera, quando, o incumprimento dos objectivos a alcançar pelo contribuinte se encontrar contratualmente estabelecido sob a forma de condição resolutive, e, uma vez ocorrida, o benefício cessa automaticamente, sem necessidade da administração se pronunciar. Já a rescisão sancionatória do contrato, com idêntico fundamento, pressupõe a existência de uma decisão unilateral por parte da administração.

Não estando prevista a possibilidade de rescisão unilateral pela administração fundada em interesse público, não é admissível a extinção do contrato de concessão de benefícios fiscais por resgate, o que conduziria ao desaparecimento do benefício fiscal. O Estado está obrigado ao cumprimento dos contratos fiscais que celebra, não dispondo de prerrogativas excepcionais, podendo a violação das obrigações contratuais por parte do Estado responsabilizá-lo pelos danos que daí possam decorrer.

Relativamente à transmissibilidade dos benefícios fiscais, a regra é a da intransmissibilidade entre vivos¹⁴⁸. Todavia, é permitida mediante autorização do Ministro das Finanças desde que, no transmissário se verifiquem os pressupostos do benefício e esteja assegurada a tutela dos interesses públicos prosseguidos pelo benefício¹⁴⁹. É ainda admitida a renúncia definitiva aos benefícios constantes de acordo, desde que aceite pela administração fiscal¹⁵⁰.

A abertura para celebrar contratos de concessão de benefícios fiscais dinâmicos ou incentivos fiscais, embora se encontre, como vimos, excluída do âmbito do direito fiscal clássico, evidencia-se no direito económico fiscal desde que a lei preveja a forma contratual para a concretização pela Administração dessa abertura legal, relativamente aos preceitos legais que regulam os elementos essenciais, procedendo-se, como vimos, a uma compatibilização entre o direito fiscal e o direito económico, atenuando-se o princípio da legalidade fiscal através de um

¹⁴⁸ Consagrando-se o “*princípio da indisponibilidade das situações tributárias subjectivas*”, cfr. MARIA PAULA VAZ FREIRE, *Nascimento...*, ob. cit., p.288.

¹⁴⁹ V. n.º3 do art.15.º do EBF.

¹⁵⁰ V. n.º8, do art. 14.º do EBF.

«temperamento» do corolário da tipicidade¹⁵¹. Em sede de benefícios fiscais, a concessão dos mesmos por acordo constitui a maior manifestação da relevância da vontade do contribuinte.

Acolho o entendimento de CASALTA NABAIS, NUNO SÁ GOMES E MARIA PAULA VAZ FREIRE, no sentido da admissibilidade destes contratos¹⁵², devendo a lei identificar os impostos a que os benefícios se dirigem, os benefícios em si mesmos, as condições e os pressupostos de concessão e de graduação destes.

Assim, não está vedada a celebração de contratos relativamente a elementos essenciais dos impostos desde que, cumulativamente, “1) (...) *haja uma abertura normativa relativa a esses elementos que tenha por objectivo dominante a intervenção do Estado na economia através do instrumento fiscal, isto é, que diga respeito ao direito económico fiscal; 2) haja uma autorização legal do contrato para a concretização dessa abertura; 3) essa autorização refira o elemento ou elementos essenciais do imposto relativamente aos quais é admitida a forma contratual.*”¹⁵³.

Com o DL n.º95/90, de 20 de Março, criou-se a faculdade de conceder benefícios fiscais contratuais a grandes projectos de investimento¹⁵⁴, aditando-se o artigo 49.º-A ao EBF, tendo mais tarde sido aditados dois números ao mesmo, com o DL n.º289/92, de 26 de Dezembro¹⁵⁵. Este artigo visou estabelecer o enquadramento legal da concessão de benefícios fiscais recorrendo à via contratual, cujo regime foi amplamente analisado e criticado pela doutrina.

Este regime previa a possibilidade de atribuição de benefícios fiscais no âmbito do IRC, sisa, contribuição autárquica e imposto de selo, em regime contratual, a projectos de investimento em unidades produtivas desde que cumprido certo montante, dirigidos, entre outros objectivos económicos, para a exportação e que implicassem um impacte excepcional na balança de pagamentos, ficando a sua concessão subordinada à celebração de um contrato entre o Estado e a entidade promotora do projecto, a aprovar pelo Governo, mediante resolução do Conselho de

¹⁵¹ V. J. CASALTA NABAIS, *Contratos Fiscais*, ob. cit., pp.260 e 261.

¹⁵² V. J. CASALTA NABAIS, *idem*, p.264; MARIA PAULA FREIRE, *Nascimento...*, ob. cit., p.128 e NUNO SÁ GOMES, *Teoria Geral...*, ob. cit., p.365.

¹⁵³ V. J. CASALTA NABAIS, *Contratos Fiscais*, ob. cit., p.264.

¹⁵⁴ Os contratos em causa determinam quais os benefícios a conceder aos particulares como contraprestação do Estado, perante as obrigações assumidas por aqueles.

¹⁵⁵ Este DL veio criar um novo tipo de benefícios fiscais a conceder ao investimento.

ministros (n.ºs 1 a 3 do artigo 49.º-A) e a projectos de investimentos que visassem a modernização e internacionalização das empresas portuguesas, ainda que o seu valor não fosse superior ao exigido, cujos benefícios eram decididos por despacho conjunto dos Ministros das Finanças e da Indústria e Energia ou do Comércio e Turismo (n.º4 do artigo 49.º-A).

A concessão destes benefícios visava incentivar os comportamentos dos particulares na prossecução desses investimentos. No entanto, a formulação deste artigo provocou, justificadamente, juízos desfavoráveis.

Como vimos, a atribuição consensual de benefícios fiscais concilia-se com o princípio da legalidade fiscal por duas vias: ou a celebração dos contratos é seguida pela emissão de uma lei (lei pactuada ou lei de formação contratual), cujo conteúdo corresponde às estipulações contratuais, ou a sua elaboração é feita ao abrigo de uma lei formal que identifica com detalhe quais os benefícios a conceder, a graduação, as condições da sua atribuição e que autoriza a administração a estabelecê-los por via negocial (contratos fiscais de fonte legal). Porém, o artigo em análise não cumpria estes requisitos, recorrendo a termos genéricos para definir os benefícios a conceder, reclamando-se uma definição legal e rigorosa dos motivos que legitimaram a concessão dos mesmos de forma a dar cumprimento ao princípio da legalidade fiscal, só se mostrando, este regime, constitucional com a publicação posterior de leis pactuadas¹⁵⁶.

O antigo artigo 49.º-A do EBF era considerado inconstitucional por permitir, segundo NUNO SÁ GOMES, *“a concessão de benefícios fiscais (...) em regime contratual, sem que a lei esclareça, quais os benefícios fiscais, que podem ser concedidos pela Administração Fiscal; qual o regime jurídico a que os benefícios fiscais ficam sujeitos, incluindo os limites da respectiva duração que, assim, pode até*

¹⁵⁶ O art. 49.º-A do EBF careceu durante longos anos da emissão de leis pactuadas, de forma a solucionar a sua formulação “insuficiente”. Estas leis só foram emitidas em 1999 com a promulgação do DL n.º409/99 de 15 de Outubro, que regulamentou os benefícios fiscais previstos nos n.ºs 1 a 3 do art.49.º-A do EBF e que definiu quais os benefícios a conceder a projectos de investimento em determinadas áreas, e o DL n.º401/99, de 14 de Outubro, que regulamentou os benefícios fiscais previstos nos n.ºs 4 a 7 do art.49.º-A do EBF e que definiu quais os benefícios a conceder a investimentos com vista à internacionalização de empresas portuguesas. Estes DL vieram regulamentar minuciosamente a matéria do então art.39.º do EBF (artigo que sucedeu ao art.49.º-A), tratando praticamente todas as matérias pertinentes aos contratos, mormente, os pressupostos, prazos, modalidades de benefícios envolvidas, obrigações contratuais, fiscalização do cumprimento das obrigações ou os motivos e consequências da resolução dos contratos.

*ser perpétua; qual a forma de controlo e de publicidade a que ficam sujeitos os desagravamentos concedidos contratualmente; e, finalmente, quais os pressupostos da respectiva graduação.*¹⁵⁷, concluindo-se pela indeterminação dos benefícios a conceder e a conseqüente fragilidade do seu controlo.

Acresce que, segundo aquele autor, apesar da análise do n.º2 do art.103.º da CRP decorrer a obrigação de os benefícios fiscais serem criados por lei formal, tal não exclui que a lei autorize a administração fiscal a definir em concreto, em regime contratual, quais as condições de acesso aos mesmos e a sua graduação, vinculando a administração a reconhecer os benefícios contratados e, o contribuinte, a executar as condições que lhe foram impostas. O autor considera admissível a concessão de benefícios fiscais por via contratual, apesar da manifesta inconstitucionalidade do artigo 49.º-A do EBF, reconhecendo a relevância da figura dos contratos fiscais de concessão de benefícios fiscais¹⁵⁸: *“E se, em matéria fiscal atentos os princípios constitucionais da legalidade, da capacidade contributiva, da generalidade e da igualdade, a utilização do contrato fiscal sofre fortes limitações, cumpridas que sejam as referidas exigências constitucionais, parece nada se opor a que a própria lei autorize a Administração Fiscal a concretizar, por via contratual, os pressupostos e condições genericamente previstos na lei, sendo, portanto, nessa medida, constitucionais os contratos fiscais”*¹⁵⁹.

No mesmo sentido MARIA PAULA FREIRE, que também conclui pela inconstitucionalidade do artigo 49.º-A do EBF, afirmando porém que *“Essa inconstitucionalidade não deve levar ao repúdio da figura dos contratos de concessão de benefícios fiscais, mas reclama uma resposta do ordenamento jurídico*

¹⁵⁷ NUNO SÁ GOMES, *Teoria Geral... ob. cit.*, p.364, e pp.92 e 93, onde o autor refere que se consagra *“(...)uma ampla discricionariedade na concessão deste novo benefício fiscal, de duvidosa constitucionalidade, pois a lei, além de não individualizar os benefícios a conceder, admite poderem revestir a forma de isenções puras totais e permanentes o que é claramente arbitrário”*. Neste sentido também J. CASALTA NABAIS, ao afirmar que a lei tem de identificar de forma precisa quais os impostos a que os benefícios se aplicam, quais os benefícios fiscais em causa e os seus limites, *“exigências estas que não se afigura que sejam respeitadas pelo art.49.º-A, n.º1 do EBF”*, *Contratos Fiscais, ob. cit.*, p.264. O art. 49.º-A do EBF carecia, por isso, de uma lei posterior (lei pactuada), visto que estes contratos não eram devidamente autorizados por lei, não cumprindo as exigências constitucionais.

¹⁵⁸ NUNO SÁ GOMES, *idem*, p.364.

¹⁵⁹ NUNO SÁ GOMES, *idem*, p.365.

à realidade, a qual terá de passar pela emissão de leis pactuadas, enquanto os termos do referido preceito se mantiverem”¹⁶⁰.

No entanto, certos autores consideram a possibilidade de se conceder benefícios fiscais de carácter contratual, inconstitucional. Assim, segundo PAMPLONA CORTE-REAL, “*Nem parece sequer tecnicamente esclarecedor ou útil falar-se em contratos de concessão de benefícios fiscais (...) uma vez que a decisão de concessão é unilateral e necessariamente legal, não dando margem à expressão de qualquer autonomia da vontade*”¹⁶¹. Também JORGE BACELAR GOUVEIA refere que “*Decorre do princípio da legalidade que está vedado tanto ao poder administrativo discricionário como à via contratual a definição ou intervenção, mesmo ínfima, na caracterização de tudo quanto se relacione com os elementos da previsão ou da estatuição tributárias do imposto e do benefício fiscal*”¹⁶².

Após uma sucinta análise das questões que o antigo regime de concessão de benefícios fiscais por via contratual suscitava¹⁶³, cumpre-nos examinar o actual regime consagrado no artigo 41.º do EBF (alterado pelo DL n.º249/2009, de 23 de Setembro), determinando o n.º1 do referido artigo que “*os projectos de investimento em unidades produtivas realizados até 31 de Dezembro de 2020, de montante igual ou superior a €5 000 000, que sejam relevantes para o desenvolvimento os sectores considerados de interesse estratégico para a economia nacional e para a redução das assimetrias regionais, que induzam a criação de postos de trabalho e que contribuam para impulsionar a inovação tecnológica e a investigação científica nacional, podem beneficiar de incentivos fiscais, em regime contratual, com período de vigência até 10 anos, a conceder nos termos, condições e procedimentos definidos no Código Fiscal do Investimento*”, discriminando nas várias alíneas os

¹⁶⁰ MARIA PAULA FREIRE, *Nascimento...*, ob. cit., p.286.

¹⁶¹ CARLOS PAMPLONA CÔRTE-REAL, “O Contrato de Investimento Estrangeiro e a Problemática decorrente da pretensa contratualização da concessão de benefícios fiscais”, in MINISTÉRIO DAS FINANÇAS – DGCI, *XXX Aniversário do CEF - Colóquio A Internacionalização da Economia e a Fiscalidade*, Lisboa, DGCI, 1993, p.386.

¹⁶² JORGE BACELAR GOUVEIA, “Os Incentivos Fiscais Contratuais...” ob. cit., p.292. No sentido da inconstitucionalidade do art. 49.º-A, JORGE BACELAR GOUVEIA, *idem*, ob. cit., p.288 e ss, e em especial p.297, onde o autor conclui pela infracção do princípio da legalidade tributária (pelo facto de os incentivos fiscais serem determinados por contrato entre o Estado e o investidor e por haver autonomia na negociação dos montantes dos mesmos) e do princípio da tipicidade (pela formulação genérica das normas).

¹⁶³ A matéria substantiva destes contratos fiscais veio a ser posteriormente regulada pelo art.39.º do EBF (revogando o art.49.º-A) e a sua regulamentação procedimental passou a constar do DL n.º401/99, de 14 de Outubro e do DL n.º409/99, de 15 de Outubro. Estes DL foram entretanto revogados pelos DL n.º249/2009 e n.º250/2009, ambos de 23 de Setembro.

diversos incentivos fiscais que podem ser concedidos em regime contratual¹⁶⁴. Estes incentivos fiscais não são cumuláveis com outros benefícios da mesma natureza susceptíveis de serem atribuídos ao mesmo projecto de investimento¹⁶⁵.

Relativamente aos projectos de investimento directo efectuados por empresas portuguesas no estrangeiro, dispõe o n.º4 que, desde que sejam “*de montante igual ou superior a €250.000, de aplicações relevantes, que demonstrem interesse estratégico para a internacionalização da economia portuguesa, podem beneficiar de incentivos fiscais, em regime contratual, com período de vigência até cinco anos, a conceder nos termos, condições e procedimentos definidos em regulamentação própria (...)*”.

Conclui-se, assim, que a formulação actual do artigo 41.º do EBF consagra especificamente quais os tipos de benefícios a conceder, os limites da sua duração e graduação, desde que os projectos produzam os intentos previstos no n.º1 e n.º 4 do mesmo, encontrando-se os termos, condições e o procedimento de concessão dos benefícios fiscais delineados de forma pormenorizada e minuciosa nos DL n.º249/2009 e n.º250/2009, ambos de 23 de Setembro, cumprindo-se desta forma a CRP.

Iremos analisar no capítulo seguinte estes DL face aos DL n.º401/99 de 14 de Outubro e n.º409/99 de 15 de Outubro.

A generalidade das escolhas económicas têm relevância fiscal, na medida em que são sujeitas a imposto e, por isso, ao conceder benefícios a empresas que visam a prossecução de determinadas actividades económicas, vistas como estratégicas para o país, conduz-se ao aumento das escolhas económicas por parte das empresas por essas actividades. Por outro lado, assiste-se à deslocalização de empresas para países que oferecem regimes fiscais mais atractivos com o fim de atrair investimentos, configurando os benefícios fiscais concedidos, medidas aptas a atrair investimentos, tendo em conta que constituem incumbências prioritárias do Estado no âmbito económico e social, entre outras, o aumento do bem estar social e económico e a criação de instrumentos que fomentem o direito ao desenvolvimento

¹⁶⁴ Referimo-nos ao crédito de imposto em sede de IRC; Isenção ou redução de IMI; Isenção ou redução de IMT e isenção ou redução de Imposto de Selo.

¹⁶⁵ V. n.º3 do art.41.º do EBF.

económico e social (alíneas a) e e) do artigo 81.º da CRP), e o apoio à projecção internacional das empresas portuguesas (alínea e) do artigo 87.º da CRP).

O investimento constitui um factor inegável de desenvolvimento económico e de criação de riqueza, sendo disputado e desejado por todos os países, razão pela qual o regime jurídico prevê incentivos fiscais e, por isso, *“a abertura das economias ao exterior traduziu-se na necessidade de os Estados adoptarem uma política fiscal externa orientada quer para o desenvolvimento da internacionalização das economias nacionais, seja através da internacionalização das empresas nacionais, seja da atracção dos investimentos estrangeiros”*¹⁶⁶.

Têm grande relevância nesta fase de incerteza, as ideias-chave da sociedade actual como mobilidade, investimento, inovação, competitividade e desenvolvimento. Acresce a importância da aceleração de investimentos em inovação, de forma a modernizar a indústria e empresas, que reclamam iniciativas e opções políticas.

A constante deslocalização do capital inerente a uma abertura dos mercados financeiros, tem levado as empresas a optar por jurisdições fiscais com taxas de imposto mais competitivas ou de deduções amplas. O elemento fiscal surge como um instrumento capaz de tornar o apelo ao investimento mais atractivo, desempenhando um papel importante na captação de investimentos e na dinamização da economia, devendo os Estados estabelecer estruturas fiscais apelativas ao investimento, onde os contratos fiscais de concessão de benefícios fiscais a determinadas actividades económicas e de acordo com os pressupostos e metas exigidos, revestem uma importância fulcral para ganhar competitividade fiscal internacional.

¹⁶⁶ J. CASALTA NABAIS, “Investimento Estrangeiro...”, *ob. cit.*, p.412.

VI. O Código Fiscal do Investimento (DL nº 249/2009, de 23 de Setembro) e o regime de concessão de benefícios fiscais a projectos destinados à internacionalização de empresas portuguesas (DL n.º 250/2009, de 23 de Setembro)

1. Análise e principais alterações face ao DL nº409/99, de 15 de Outubro e ao DL n.º401/99, de 14 de Outubro

O presente Decreto-Lei surge no âmbito de uma autorização legislativa¹⁶⁷ prevista na Lei do Orçamento do Estado para 2009, tendo procedido à revogação do DL n.º 409/99, de 15 de Outubro que regulamentava os benefícios fiscais contratuais estabelecidos nos n.º s 1 a 3 do artigo 49.º-A do EBF (actual artigo 41.º do EBF).

Entre as principais alterações introduzidas pelo DL n.º249/2009 destacam-se a aprovação do Código Fiscal do Investimento (CFI), diversas alterações ao EBF relativamente ao regime dos benefícios fiscais e ao investimento de natureza contratual, condicionados e temporários, previstos no artigo 41.º do EBF¹⁶⁸, regulamentando o regime dos benefícios fiscais estabelecidos nessa disposição legal, a simplificação dos procedimentos aduaneiros (artigo 19.º do CFI) com vista à simplificação e eliminação da carga burocrática do regime aduaneiro, onde entre outras medidas se prevê a dispensa da prestação de garantia dos direitos de importação e demais imposições eventualmente devidos pelas mercadorias não comunitárias, e ainda a criação de um novo regime fiscal especial em sede de IRS para residentes não habituais (artigo 1.º do CFI)¹⁶⁹.

¹⁶⁷ Conferida pelos arts.106.º e 126.º da Lei n.º 64-A/2008 de 31 de Dezembro.

¹⁶⁸ Nomeadamente, procedeu ao prorrogamento do prazo de vigência previsto no n.º1 deste artigo, de 31 de Dezembro de 2010 para 31 de Dezembro de 2020, aumentou (procedendo ao arredondamento), respectivamente, o montante mínimo das aplicações relevantes de €4.987.978,97 para €5.000.000 (quanto aos projectos de investimento produtivo) e de €249.398,95 para €250.000 (quanto aos projectos de investimento directo efectuados por empresas portuguesas no estrangeiro) e a percentagem mínima de crédito de imposto a conceder aos projectos de investimento de 5% para 10% (al. a), n.º2 do art. 41.º do EBF).

¹⁶⁹ O regime fiscal do investidor não habitual existe noutros países da Europa, nomeadamente na Suíça e em Espanha (conhecido neste último como a Lei *Beckham*), servindo como um estímulo ao investimento e à (re)domiciliação numa dada jurisdição. O regime adoptado apresenta vantagens para estrangeiros que pretendam estabelecer a sua residência em Portugal, bem como para emigrantes portugueses que pretendam regressar. Este regime está consagrado entre nós nos

Como se pode aferir pelo preâmbulo do DL, *“A crescente projecção de Portugal no cenário mundial obriga a uma reflexão profunda sobre as orientações negociais nas relações económicas internacionais, sendo, nesta perspectiva, imperioso que seja delineada uma estratégia assente nos actuais paradigmas da competitividade”*. O CFI assume um papel essencial no relançamento da competitividade da economia portuguesa, dando consagração jurídica a um novo espírito de competitividade, procurando estimular a economia nacional e o tecido empresarial nacional.

Este código reúne no seu articulado as regras referentes à contratualização dos benefícios fiscais ao investimento produtivo em território nacional e ao investimento com vista à internacionalização das empresas portuguesas, (artigo 2.º n.º1 do diploma) tendo igualmente procedido à uniformização procedimental aplicável à contratualização desses benefícios.

Outra inovação foi a criação do Conselho Interministerial de Coordenação dos Incentivos Fiscais ao Investimento a conceder até 2020 (CICIFI)¹⁷⁰, organismo que unificou e simplificou o procedimento associado à concessão, acompanhamento, renegociação e resolução dos contratos envolvidos, previsto no artigo 5.º do CFI. Assim, e no âmbito deste artigo e no disposto no artigo 10.º do CFI, esta entidade é responsável pelo acompanhamento da aplicação das regras estabelecidas pelo CFI, pelas regras relativas à avaliação prévia das candidaturas, pela verificação do cumprimento das condições de acesso e de elegibilidade dos projectos, pela emissão de pareceres quanto às matérias sujeitas a benefícios fiscais e pela verificação do cumprimento dos contratos de concessão dos benefícios fiscais por parte dos promotores¹⁷¹. A sua composição está prevista no n.º2 do artigo 5.º do CFI, sendo os seus membros nomeados por despacho conjunto dos membros do Governo responsáveis pelas áreas de finanças e economia¹⁷².

arts.23.º a 25.º do CFI, prevendo-se no art. 24.º do CFI uma taxa especial de tributação de 20% relativamente a rendimentos líquidos das categorias A e B, quando auferidos em actividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico. Também se criou um regime de eliminação de dupla tributação para esses contribuintes, admitindo-se a isenção do imposto sobre os rendimentos obtidos no estrangeiro quando já tenham sido tributados no Estado fonte e este não contenha um regime mais favorável (art. 25.º do CFI).

¹⁷⁰ De acordo com a informação obtida junto do CICIFI, pretendeu-se com a sua criação extinguir a burocracia em torno da concessão dos benefícios fiscais.

¹⁷¹ O seu Regulamento Interno, aprovado em reunião ordinária de 4 de Fevereiro de 2010, estabelece igualmente e de forma mais pormenorizada, as regras quanto à sua organização e funcionamento.

¹⁷² O Despacho n.º1005/2010, de 15 de Janeiro de 2010 procedeu à nomeação dos membros do CICIFI.

Com este diploma e de acordo com o mencionado no seu preâmbulo, pretendeu-se:

- Alargar o prazo de vigência dos benefícios fiscais previstos no artigo 41.º do EBF até 31 de Dezembro de 2020;
- Definir o âmbito das actividades económicas onde se podem integrar os projectos de investimento;
- Elevar (procedendo ao arredondamento) o montante mínimo das aplicações relevantes previstas no n.º1 e 4 do artigo 41.º do EBF;
- Adoptar as disposições comunitárias em matéria de auxílios de Estado;
- Estatuir um mecanismo de quantificação dos benefícios fiscais globalmente atribuídos;
- Redefinir o sentido das aplicações relevantes;
- Rever e desenvolver um regime de incentivo à investigação e desenvolvimento;
- Rever os procedimentos de candidatura e de apreciação dos processos contratuais de concessão de benefícios fiscais e as respectivas condições de contratualização, fiscalização e de acompanhamento do projecto elegível.

O CFI, cuja produção de efeitos retroagiu a 1 de Janeiro de 2009¹⁷³, procede à regulamentação de benefícios fiscais, contratuais, condicionados e temporários a empresas que promovam projectos de investimento a realizar até 2020, susceptíveis de concessão ao abrigo do artigo 41.º do EBF, ao investimento produtivo ocorrido no território nacional e à internacionalização das empresas portuguesas.

Os investimentos em causa têm de se integrar em sectores considerados relevantes e de estar munidos de interesse estratégico para a economia portuguesa, encontrando-se a concessão dos benefícios limitada em função do investimento realizado.

¹⁷³ Cfr. art.9.º do presente DL. Contudo, apesar de o diploma ter produzido efeitos a 1 de Janeiro de 2009, à data da sua publicação encontravam-se por regular aspectos complementares, designadamente a criação do CICIFI, cujo prazo foi fixado em 30 dias, e os Códigos de Actividades Económicas correspondentes às actividades consideradas relevantes para este efeito, cuja portaria que definiu esses Códigos foi publicada a 29 de Dezembro de 2009 (Portaria n.º1452/2009).

Nos termos do n.º2 do artigo 2.º, os projectos de investimento, desde que respeitada a legislação comunitária aplicável¹⁷⁴, devem ter por objecto as actividades económicas referentes à indústria extractiva e transformadora; turismo e actividades declaradas de interesse para o turismo nos termos da legislação aplicável; actividades e serviços informáticos conexos; actividades agrícolas, piscícolas, agro-pecuárias e florestais; actividades de investigação e desenvolvimento e de alta intensidade tecnológica; tecnologias de informação e produção de audiovisual e multimédia; actividades económicas na área do ambiente, energia e das telecomunicações¹⁷⁵.

O CFI esclarece quais as condições, comuns aos projectos de investimento produtivo e de internacionalização das empresas portuguesas, de elegibilidade dos projectos, distinguindo entre condições subjectivas (artigo 3.º do CFI) e objectivas (artigo 4.º do CFI). Entre as condições subjectivas, que são cumulativas, podemos mencionar que os promotores têm de possuir capacidade técnica e de gestão, de contabilidade regularmente organizada de acordo com a normalização contabilística, que tanto o projecto como os promotores têm de demonstrar uma situação financeira equilibrada (aferida através do n.º3 do mesmo artigo) e o lucro tributável dos promotores não pode ser determinado através de métodos indirectos de avaliação. Relativamente a condições objectivas, define o diploma que são elegíveis os projectos de investimento cuja realização não se tenha iniciado à data da notificação da avaliação prévia (que corresponde à fase inicial do procedimento de candidatura, nos termos do artigo 6.º do CFI), exceptuando porém, as despesas relativas a estudos directamente relacionados com o investimento desde que realizados há menos de um ano.

De acordo com o artigo 9.º do CFI, a concessão dos benefícios fiscais é objecto de um contrato aprovado por resolução do Conselho de Ministros, onde constarão os objectivos a cumprir pelo promotor e os benefícios fiscais a conceder, tendo

¹⁷⁴ Os projectos têm de respeitar os limites estabelecidos nos arts.1.º,6.º, e 7.º do Regulamento (CE) n.º800/2008, de 6 de Agosto, que aprovou o regulamento geral de isenção por categoria. Visto que estes regimes não podem deixar de respeitar o direito comunitário, designadamente a disciplina dos auxílios de Estado em que estes benefícios fiscais se integrem.

¹⁷⁵ Relativamente ao DL n.º409/99, de 15 de Outubro, verificam-se duas alterações: a inclusão das actividades de interesse para o turismo nos termos da legislação aplicável, e do ambiente, energia e telecomunicações.

este¹⁷⁶ um período de vigência até dez anos a contar da conclusão do projecto de investimento.

Estes contratos são celebrados pela Agência para o Investimento e Comércio Externo de Portugal (AICEP) ou pelo Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e à Inovação (IAPMEI), em representação do Estado (artigo 8.º do CFI). Estas entidades, de acordo com o artigo 7.º do EBF e n.º2 do artigo 10.º do CFI, enviam anualmente à DGCI os relatórios de verificação do cumprimento dos objectivos acordados nos contratos de concessão de benefícios fiscais.

Relativamente ao regime da resolução do contrato, é declarada por resolução do Conselho de Ministros quando: por facto imputável à empresa promotora tenha havido incumprimento dos objectivos e obrigações previstas no contrato, sendo que como forma de aferição do incumprimento atende-se ao grau de cumprimento dos objectivos contratuais (GCC) acordado no contrato fiscal celebrado (n.º2 do artigo 13.º do CFI); quando a empresa promotora não tenha cumprido atempadamente com as suas obrigações fiscais e contributivas; quando aquela haja prestado informações falsas quanto à sua situação; ou quando a mesma tenha viciado os dados que forneceu durante o processo de apresentação, apreciação e acompanhamento do projecto¹⁷⁷.

A resolução do contrato, de acordo com o artigo 14º do CFI, implica a perda total dos benefícios concedidos desde a data de aprovação do mesmo, tendo a empresa promotora, no prazo de 30 dias desde a notificação, de pagar as importâncias que corresponderiam ao valor das receitas fiscais não arrecadadas, acrescidas de juros moratórios.

Analisadas as disposições comuns aos dois tipos de concessão de benefícios fiscais contratuais, importa fazer algumas considerações em relação aos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo.

¹⁷⁶ De acordo com a informação obtida junto do CICIFI, o contrato fiscal configura, actualmente, um contrato autónomo.

¹⁷⁷ V. art.13.º do CFI. O contrato pode ainda ser objecto de renegociação, a pedido das partes, ocorrendo algum evento que altere de forma substancial as circunstâncias em que estas fundaram a sua vontade de contratar. A alteração contratual tem de ser objecto de aprovação nos termos no art.8.º (art.12.º do CFI).

Nos termos do artigo 15.º do CFI e do artigo 41.º do EBF, podem ter acesso a benefícios fiscais contratuais e condicionados, os projectos de investimento inicial que: demonstrem ter viabilidade técnica, económica e financeira, e que cumulativamente sejam relevantes para o desenvolvimento dos sectores considerados de interesse estratégico da economia nacional e para a redução de assimetrias regionais; que induzam a criação ou manutenção dos postos de trabalho¹⁷⁸; que contribuam para impulsionar a inovação tecnológica e a investigação científica nacional; e que sejam projectos de investimento em unidades produtivas a realizar até 31 de Dezembro de 2020, de montante igual ou superior a €5.000.000.

Os benefícios fiscais previstos traduzem-se assim na concessão, que pode ser cumulativa, de um crédito de imposto em sede de IRC, entre 10% e 20% das aplicações relevantes efectivamente realizadas, na isenção ou redução de IMI (Imposto Municipal sobre Imóveis), ou do IMT (Impostos Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis)¹⁷⁹relativamente aos prédios utilizados pela entidade na actividade desenvolvida no quadro do projecto de investimento, ou aos prédios adquiridos pela entidade, destinados ao exercício da sua actividade, respectivamente, e na isenção ou redução do IS (Imposto do Selo) que for devido em todos os actos ou contratos necessários à realização do projecto de investimento¹⁸⁰.

O benefício fiscal a conceder corresponde a 10% das aplicações relevantes do projecto efectivamente realizadas¹⁸¹, podendo esta ser majorada em função do índice *per capita* da região onde o projecto se localiza, dos postos de trabalho criados ou mantidos, do contributo do projecto para a inovação tecnológica, a protecção do ambiente, pela valorização da produção de origem nacional ou comunitária, pelo desenvolvimento e revitalização das PME (pequenas e médias

¹⁷⁸ A consideração da manutenção dos postos de trabalho como factor majorativo, constitui também uma novidade.

¹⁷⁹ Nos casos em que o promotor pretende obter benefícios fiscais em sede do IMI ou do IMT, é necessário uma declaração municipal a emitir pelo órgão municipal competente, de acordo com o art. 7.º do CFI.

¹⁸⁰ V. art. 16.º do CFI. A dedução anual máxima do crédito de imposto encontra-se porém limitada, dependendo de o investimento respeitar à criação de empresas ou a projectos em sociedades já existentes (n.º3 do art. 16.º do CFI).

¹⁸¹ No n.º1 do art. 5.º do DL n.º409/99, de 15 de Outubro, o crédito fiscal a conceder em sede de IRC correspondia a 5% das aplicações relevantes.

empresas) nacionais ou em caso de interacção com as instituições relevantes do sistema científico nacional. Se ao projecto em causa for reconhecida relevância excepcional para a economia nacional, pode ser igualmente atribuída uma majoração de 5%¹⁸².

Relativamente às aplicações relevantes para efeitos de cálculo dos benefícios, foi alargada a sua definição face ao diploma anterior, considerando-se como tal as despesas associadas aos projectos e respeitantes ao activo fixo corpóreo afecto à realização do projecto, (alínea a), n.º1 do artigo 18.º do CFI), comportando as excepções enunciadas nas alíneas subsequentes do artigo em questão¹⁸³.

Passaram a ser consideradas elegíveis, as despesas com transferência de tecnologia através da aquisição de patentes, licenças, “know how” ou conhecimentos técnicos não protegidos por patentes, com a ressalva de que relativamente a empresas não PME, as despesas das mesmas não podem exceder os 50% das despesas elegíveis¹⁸⁴.

Na mesma data de aprovação do CFI, foi também publicado o DL n.º250/2009, de 23 de Setembro que veio regular o regime de benefícios fiscais para projectos de investimento com vista à internacionalização de empresas portuguesas¹⁸⁵. Este diploma disciplina o regime dos benefícios fiscais estabelecidos nos n.ºs.4 a 7 do artigo 41.º do EBF, acolhendo as alterações efectuadas pelo DL n.º249/2009, de 23 de Setembro que aprovou o CFI. Mais concretamente, aquele DL define os benefícios fiscais, os critérios de determinação do crédito fiscal e as aplicações relevantes relativas a projectos de investimento com vista à internacionalização (n.º2 do artigo 22.º do CFI).

Tendo em conta que o anterior regime do DL n.º401/2009, de 14 de Outubro iria cessar os seus efeitos a 31 de Dezembro de 2010, revelou-se de extrema importância estabelecer um novo regime jurídico de concessão de benefícios fiscais

¹⁸² V. art. 17.º do CFI. Em relação às percentagens de majoração, as mesmas podem ser atribuídas cumulativamente (n.º3 do art. 17.º do CFI).

¹⁸³ Nomeadamente não se consideram aplicações relevantes: despesas que respeitem a edifícios e outras construções não directamente ligados ao processo produtivo ou às actividades administrativas essenciais; a mobiliário e artigos de conforto ou decoração e bens de equipamento em estado de uso e a equipamentos sociais, com excepção daqueles que a empresa seja obrigada a possuir por determinação da lei.

¹⁸⁴ V. alínea c) do n.º1 do art. 18.º do CFI.

¹⁸⁵ Revogando os arts.4.º a 7.º e 14.º do DL n.º401/99 (art.9.º do DL n.º250/2009).

contratuais, condicionados e temporários, que tenham em vista a internacionalização de empresas portuguesas, cumprindo-se o disposto no n.º4 do artigo 41.º do EBF e no n.º2 do artigo 22.º do CFI¹⁸⁶, dando um sinal de alento aos agentes económicos.

Podem beneficiar deste regime, além das actividades económicas previstas no artigo 2.º do CFI, as associadas aos pólos de competitividade e tecnologia, as que visem a construção de edifícios, obras públicas, e actividades de arquitectura e engenharia conexas com aquelas, e as que se relacionem com transportes e logística¹⁸⁷. Foi igualmente alargado o âmbito temporal de concessão dos benefícios fiscais até 31 de Dezembro de 2020 (artigo 2.º do Decreto-Lei n.º250/2009).

Do ponto de vista do direito comunitário o presente DL enquadra-se nos termos do Regulamento (CE) n.º800/2008, de 6 de Agosto, que estabelece o regulamento geral de isenção por categoria, obedecendo nos casos expressamente assinalados ao Regulamento (CE) n.º1998/2006, de 15 de Dezembro, relativo aos auxílios de *minimis*¹⁸⁸.

O presente DL, que entrou em vigor decorrida a sua *vacatio legis*, retroagiu os seus efeitos, como vimos, desde 1 de Janeiro de 2009 (artigo 10.º do DL n.º249/2009), aplicando-se também aos projectos que tenham iniciado antes de 1 de Janeiro de 2009 e aos quais ainda não tenham sido atribuídos benefícios fiscais constantes do presente DL, aplicando-se a estes o disposto no artigo 8.º do CFI, de acordo com o artigo 8.º do DL n.º250/2009.

Assim, de acordo com o n.º4 do artigo 41.º do EBF “*Os projectos de investimento directo efectuados por empresas portuguesas no estrangeiro, de montante igual ou superior a €250 000, de aplicações relevantes, que demonstrem interesse estratégico para a internacionalização da economia portuguesa, podem beneficiar de incentivos fiscais, em regime contratual, com período de vigência até cinco anos, a conceder nos termos, condições e procedimentos definidos em regulamentação própria, de acordo com os princípios estabelecidos nos números 5 a 7*”.

¹⁸⁶ V. art.1.º DL n.º250/2009.

¹⁸⁷ A cada uma destas actividades económicas corresponde um CAE, previstos na Portaria n.º1452/2009, de 29 de Dezembro.

¹⁸⁸ V. art.7.º do DL n.º250/2009.

Desta forma, pelo n.º1 do artigo 22.º do CFI, podem ter acesso aos benefícios fiscais os projectos de investimento de montante igual ou superior a €250 000 em aplicações relevantes que cumulativamente: demonstrem interesse estratégico para a internacionalização da economia portuguesa e viabilidade técnica, económica e financeira; não se localizem em zonas francas ou nos países, territórios e regiões previstos na Portaria n.º150/2004, de 13 de Fevereiro, (zonas conhecidas por possuírem um regime de tributação privilegiada claramente mais favorável) e que não originem a diminuição de postos de trabalho em Portugal.

Os benefícios fiscais a conceder no âmbito da internacionalização consistem num crédito de imposto, concedido por via contratual, com período de vigência até cinco anos a contar da data da conclusão do projecto de investimento, correspondente a 10% de todas as aplicações relevantes que se relacionem com a criação de sucursais ou outros estabelecimentos estáveis no estrangeiro, com campanhas plurianuais de promoção em mercados externos (lançamento e promoção de bens, serviços ou marcas, incluindo as realizadas em feiras, exposições ou manifestações similares, de carácter internacional) e com a aquisição de participações em sociedades não residentes ou criação de sociedades no estrangeiro (não podendo a participação ser inferior a 25% do capital social), tudo conforme o n.º1 e n.º2 do artigo 3.º do DL nº250/2009.

De forma a aumentar a transparência e facilitar o cálculo da despesa fiscal associada a este benefício fiscal, a contabilidade das empresas beneficiárias deve mencionar qual o valor do imposto que deixa de ser pago em resultado da dedução do crédito de imposto decorrente deste benefício, tendo-se consagrado a já habitual regra de não cumulação de benefícios fiscais para o mesmo projecto de investimento (n.º6 e n.º7 do artigo 3.º do DL nº250/2009).

De acordo com o artigo 6.º do DL nº250/2009, consideram-se aplicações relevantes, as despesas relacionadas com os projectos e relativas: à aquisição de equipamento afecto à actividade de sucursal ou estabelecimento estável no exterior que esteja directamente relacionado e se considere indispensável para a actividade desenvolvida; a aquisição de participações em sociedades não residentes; a realização do capital social de sociedades no estrangeiro; os custos com as campanhas plurianuais, previstas na alínea c) do n.º1 do artigo 3.º com as condições

definidas no artigo; e os custos corporizados em activo fixo incorpóreo, nomeadamente os relacionados com despesas de assistência técnica e elaboração de estudos, despesas com patentes, licenças e alvará¹⁸⁹. Outra novidade trazida por este DL é a consideração como aplicações relevantes dos investimentos realizados através de acções conjuntas de internacionalização (n.º2 do artigo 6º).

Acresce que, nos termos do artigo 5.º, a percentagem de 10% (prevista no n.º1 do artigo 3º) pode ser majorada em 10%, quando o promotor do projecto seja uma PME ou no caso de investimentos realizados através de acções conjuntas de internacionalização. Outro caso de eventual majoração prevista no n.º2 do artigo 5.º, prende-se com os casos de reconhecida relevância excepcional do projecto para a economia nacional, em que pode ser atribuída através de resolução do Conselho de Ministros, uma majoração até 5%, com o limite total de 20% das aplicações relevantes.

Em suma, neste diploma, destaca-se a extensão dos benefícios às actividades associadas aos pólos de competitividade tecnológica, o incentivo às acções conjuntas de internacionalização, pela aceitação de investimentos conjuntos, quer pela majoração do crédito fiscal até 10%.

¹⁸⁹ Não constituem aplicações relevantes, as despesas associadas aos investimentos previstos no n.º3 do art.6.º.

2. Soluções de Consenso e Oportunidade

Relativamente à análise que fizemos quanto aos diplomas em causa, em especial quanto ao DL n.º249/2009, de 23 de Setembro, podemos concluir que o CFI reformulou as condições da contratualização dos benefícios fiscais em causa, propondo-se a desenvolver áreas económicas consideradas estratégicas e estimular o aumento da competitividade da economia portuguesa, através da agilização de procedimentos e do aperfeiçoamento e transparência do regime aplicável. Assiste-se igualmente ao alargamento dos sectores de actividade abrangidos, maiores deduções de IRC e uma maior agilização do tempo de resposta¹⁹⁰.

A criação e o desenvolvimento dos pólos de competitividade e tecnologia e a aceitação e incentivo de candidaturas de investimentos conjuntos, pela sua visibilidade internacional, revestem igualmente uma importância fulcral, configurando as principais novidades para quem se candidatar aos benefícios fiscais, mostrando-se a nova lei mais favorável para os investidores.

Saliente-se a lógica de transparência na concessão de benefícios fiscais por parte destes DL, visto que após a assinatura dos contratos, os termos legais que definem os objectivos e metas a cumprir pelo promotor, bem como a especificação de quais os benefícios a conceder, serão objecto de divulgação numa lista pública dos contratos em vigor¹⁹¹.

Tendo em conta os constantes desafios colocados à expansão internacional, devemos apostar numa actuação planeada e consistente, encarando a internacionalização como resposta à desaceleração económica. Deve, por isso,

¹⁹⁰ De acordo com a informação obtida junto do CICIFI, aquando da sua entrada em funções contava com 78 contratos pendentes que foram já concluídos. Para tal contribuiu o facto de actualmente a AICEP e o IAPMEI terem de emitir o seu parecer técnico e de o submeter ao CICIFI no prazo de 40 dias úteis, dispondo este de um prazo de 60 dias úteis para se pronunciar (n.ºs 5 e 6 do art.8.º do CFI), somando um prazo de 100 dias úteis. No âmbito do antigo regime, o período médio era de 4 anos, visto não existir no DL n.º409/99, de 15 de Outubro qualquer prazo para que a então, DGCI, emitisse o seu parecer (n.º7 do art.7.º do DL n.º409/99).

¹⁹¹ cfr. al. i), do n.º3 do art.59.º da LGT. Através do site do Ministério das Finanças (www.min-financas.pt). Entre outras empresas, a CEREALIS, a Multiparques a Céu Aberto-Campismo e Caravanismo em Parques,S.A e a Martifer Solar,S.A, cujas minutas de contratos de investimento foram aprovadas pela Resolução do Conselho de Ministros n.º70/2010, publicada no Diário da República, 1.º Série, n.º 170, de 1 de Setembro de 2010.

recorrer-se a instrumentos de política fiscal que funcionem como factor de atracção da localização dos factores de produção, motivando a iniciativa empresarial e a captação de mais capacidade produtiva no nosso País, atribuindo benefícios fiscais legalmente previstos a projectos que revestem especial mérito e interesse para a economia nacional¹⁹².

As fronteiras já não são um obstáculo impeditivo da mobilidade, sendo o dinamismo uma característica intrínseca da sociedade actual.

É necessário uma nova forma de governar, não se limitando à actuação do Estado individualmente considerado, nomeadamente na sua relação com os contribuintes, privilegiando o diálogo e a negociação, numa época caracterizada pela mudança e adaptabilidade.

A utilização de instrumentos fiscais, como forma de potenciar a execução por parte dos promotores de actividades empresariais fundamentais para a economia, revela-se essencial para o relançamento desta, mobilizando recursos para atenuar os efeitos da crise internacional. A crescente inserção de Portugal no processo de globalização da economia, e a tendência cada vez maior de articulação mundial entre as economias e sociedades, constituem uma conjuntura decisiva para a internacionalização das empresas portuguesas, tornando-as mais eficientes e competitivas, promovendo o emprego.

O investimento produtivo em Portugal nos sectores económicos prioritários, figura-se essencial para o avanço da economia e, por essa razão, o Estado tem procedido à concessão de benefícios fiscais contratuais.

Esperemos que os contratos fiscais de concessão de benefícios fiscais ao abrigo dos diplomas actualmente em vigor, possam, tal como esteve presente no espírito da sua formulação, proporcionar um retorno económico das nossas empresas, incentivando-as a investir e a desenvolver a sua actividade em áreas relevantes e estratégicas, criando postos de trabalho e contrariando o panorama actual nacional e internacional.

¹⁹² De acordo com a informação obtida junto do CICIFI, o turismo constitui a principal actividade económica objecto destes contratos, seguido da aeronáutica, construção automóvel e metalomecânica. Os contratos fiscais relativos a projectos de investimento produtivo são os mais celebrados, face aos projectos de investimento com vista à internacionalização.

VII. A Introdução da Arbitragem no Direito Tributário

*“Numa época em que [...] se constata que justiça tardia já não é justiça, acelerar a justiça tributária parece imprescindível (...)”*¹⁹³.

Assiste-se a um acréscimo pelo Estado, da apropriação dos rendimentos dos contribuintes, originando um aumento de litígios e o progressivo número de processos pendentes.

O atraso da justiça também origina um atraso na recolha de receitas pelo Estado e (em especial ao contribuinte) despesas com Advogados e prestação de garantias, mostrando-se inevitável a resolução de litígios fiscais recorrendo a formas alternativas às judiciais, morosas e dispendiosas. Esta situação reclama a abertura a uma via alternativa de resolução de conflitos flexível e célere, que promova a melhoria do funcionamento e qualidade da justiça fiscal, para uma resolução atempada e competente das questões.

A arbitragem apresenta como vantagens a celeridade e a economia de recursos, comportando um processo menos formal, o que aproxima as partes e facilita as decisões. Embora surja tradicionalmente na área dos direitos privados e disponíveis da liberdade contratual, a arbitragem revelou-se necessária em matéria fiscal, visto ser premente o recurso a meios alternativos de forma a dirimir os litígios pendentes que acabavam por prescrever, prejudicando financeiramente a Administração Fiscal. Num Estado de direito, a arbitragem pode ser eleita como um instrumento típico de resolução de conflitos entre a Administração e os contribuintes, face à transformação da relação jurídica fiscal que se tem vindo a assistir, mais igualitária e consciente¹⁹⁴.

É indispensável maior especialização em matérias técnicas, cada vez mais complexas, que associada à exigente qualificação e especialização dos árbitros

¹⁹³ DIOGO LEITE CAMPOS e EDUARDO PAZ FERREIRA, in DIOGO LEITE CAMPOS e EDUARDO PAZ FERREIRA, *A Arbitragem em Direito Tributário*, I Conferência AIBAT-IDEFF, Colóquios IDEFF, n.º2, Coimbra, Almedina, 2010, p.5.

¹⁹⁴ V. sobre esta matéria, *idem*, pp.13 a 81.

pode levar a decisões céleres e mais acertadas¹⁹⁵, visto que a formação dos juízes é um processo demorado.

A criação de tribunais arbitrais é por isso uma obrigação constitucional indirecta, tendo em conta os objectivos de justiça e de eficiência económica que o Estado deve prosseguir, solucionando os problemas da nossa justiça. Não existe uma norma constitucional que imponha ou proíba o recurso à arbitragem nas matérias fiscais, admitindo-se no n.º2 do artigo 209.º da CRP a existência de tribunais arbitrais¹⁹⁶, com funções verdadeiramente jurisdicionais, sem qualquer restrição, comprovando-se a necessidade de meios alternativos aos tribunais judiciais.

O princípio da indisponibilidade dos créditos tributários (artigos 30.º, n.º2, 36.º, n.º3 e 37.º, n.º2 da LGT), não constitui um obstáculo à introdução da arbitragem em matéria fiscal, mas um impedimento à aplicação da arbitragem com recurso à equidade. As partes, ao submeterem o conflito a terceiros, têm de o fazer dentro do direito constituído segundo os critérios determinados pela lei, não se admitindo o julgamento segundo a equidade, pelo que não se coloca a questão da violação deste princípio¹⁹⁷. Deste modo, a instituição da arbitragem não constitui uma desjuridificação do processo tributário.

A 20 de Janeiro de 2011 foi publicado o DL n.º 10/2011, que introduz a arbitragem como meio alternativo de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária no nosso ordenamento jurídico, e contém algumas disposições que são de aplaudir, como a recusa ao recurso à equidade devendo os árbitros julgar de acordo com o direito constituído, a adopção de um processo sem formalidades especiais de acordo com o princípio da autonomia dos árbitros na condução do processo, a celeridade na resolução dos conflitos fiscais, estabelecendo-se o prazo máximo de seis meses prorrogável por mais seis meses para a elaboração da decisão arbitral, permitindo uma justiça especializada, podendo o sujeito passivo escolher um árbitro que detenha competências técnicas para o assunto em causa e que se encontra sujeito a um sistema exigente de incompatibilidades. A nomeação dos mesmos será

¹⁹⁵ V. DIOGO LEITE CAMPOS, *O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos*, Coimbra, Almedina, 2006, p.81.

¹⁹⁶ Cujo regime consta da Lei n.º31/86, de 29 de Agosto, Lei da Arbitragem Voluntária (LAV).

¹⁹⁷ Ao contrário do que se consagra na LAV, onde a decisão do tribunal arbitral é, em regra, recorrível, com possibilidade de renúncia, podendo optar-se por recorrer à equidade, renunciando-se expressamente à possibilidade de recorrer.

feita por critérios de independência e isenção, pelo Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e controlada pelo seu Conselho Deontológico, beneficiando-se a qualidade das decisões.

Como aspectos negativos, frisamos a regra da irrecorribilidade, que comporta, contudo, algumas exceções, visto que sendo o tribunal arbitral uma opção do contribuinte, corre o risco de receber uma decisão irrecorrível. Outro aspecto a ter em atenção é que o recurso a esta via alternativa não fique reservado a grandes grupos económicos, mas sim que constitua uma justiça ao alcance do contribuinte comum.

Assim, o Estado assume as suas fragilidades abdicando da sua exclusiva competência jurisdicional, a bem da celeridade e da qualidade das decisões, nomeadamente através das seguintes medidas: o prazo máximo de seis meses para a prolação da decisão; regra geral da irrecorribilidade; possibilidades de aplicação da arbitragem aos processos pendentes em determinadas condições; impossibilidade do Estado se opor à escolha da via arbitral pelo sujeito passivo.

A arbitragem em matéria fiscal, como se pode extrair do preâmbulo do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, é instituída com o propósito de reforçar a tutela dos direitos dos sujeitos passivos, conferir maior celeridade na resolução de litígios entre estes e a Administração fiscal através de estruturas mais ágeis, e reduzir a pendência de processos nos tribunais judiciais, constituindo a arbitragem um verdadeiro direito potestativo dos cidadãos.

De acordo com o n.º1 do art. 2.º do referido DL, os tribunais arbitrais têm competência, nomeadamente, para a apreciação da legalidade dos actos de liquidação de tributos, retenções na fonte, pagamentos por conta, de actos de determinação de matéria tributável e colectável, e de actos de fixação de valores patrimoniais. Estes tribunais funcionam no CAAD, de acordo com o n.º2 do artigo 4.º, estando obrigados a decidir de acordo com o direito constituído, sendo vedado o recurso à equidade¹⁹⁸.

¹⁹⁸ V. n.º2 do art. 2.º. É também de referir a admissibilidade de cumular pedidos, e a coligação de autores, previstas no art. 3.º.

No âmbito dos artigos 5.º e 6.º do DL, os tribunais arbitrais funcionam com árbitro singular ou com intervenção do colectivo de três árbitros, funcionando com um árbitro singular nos casos em que o pedido não ultrapasse duas vezes o valor da alçada do Tribunal Central Administrativo (TCA) e caso o sujeito passivo não designe árbitro, sendo colectivo (três árbitros) quando o valor do pedido ultrapasse duas vezes o valor da alçada do TCA, cabendo a designação dos árbitros ao Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CDAAD) de entre a lista dos árbitros que compõem o CAAD, ou optando o sujeito passivo por designar um árbitro, cabe a cada parte designar um árbitro e aos árbitros escolhidos, a designação de um terceiro que exercerá as funções de árbitro presidente (podendo as partes neste caso, designar árbitros que não constem da lista dos árbitros que compõem o CAAD). Quando não se opte por designar árbitro, a designação do mesmo cabe ao CDAAD, de entre os que compõem a lista do CAAD¹⁹⁹, devendo o sujeito passivo pagar uma taxa de arbitragem inicial, sendo a fixação do montante e a repartição das custas pelas partes efectuada na decisão que vier a ser proferida.²⁰⁰

Os árbitros devem ser escolhidos de entre pessoas dotadas de comprovada capacidade técnica, idoneidade moral e sentido de interesse público, estando sujeitos aos princípios da imparcialidade, independência e dever de sigilo fiscal. Devem ser juristas com pelo menos dez anos de comprovada experiência na área do direito fiscal, podendo ser nomeados árbitros licenciados em economia ou gestão nos casos em que as questões exijam conhecimento técnico especializado, devendo porém, o árbitro presidente ser sempre jurista²⁰¹.

Constituem casos de impedimento do exercício da função de árbitro, no âmbito do artigo 8.º do DL, os previstos no n.º1 do artigo 44.º do CPA, constituindo igualmente impedimentos os casos em que, nos dois anos anteriores ao da sua indicação como árbitro, a pessoa designada tenha sido dirigente, funcionário ou agente da administração fiscal, membro de órgãos sociais, trabalhador, mandatário, auditor ou consultor do sujeito passivo que seja parte no processo ou também nos dois anos anteriores tenha sido trabalhador, colaborador, membro, associado ou

¹⁹⁹ Sendo esta a regra de designação de árbitros, no silêncio do sujeito passivo.

²⁰⁰ V. n.º3 do art.12.º.

²⁰¹ V. arts. 7.º e 9.º.

sócio de entidade que tenha prestado serviços de auditoria, consultoria ou advocacia ao sujeito passivo, devendo o árbitro rejeitar a designação, quando ocorra uma situação que possa por em causa sua imparcialidade ou independência, podendo o CDAAD exonerá-los quando incumpram os deveres referidos.

O pedido deve ser enviado, por via electrónica, ao presidente do CAAD, devendo constar, entre outros, a identificação do sujeito passivo, dos actos tributários objecto do pedido de pronúncia arbitral, a exposição das questões de facto e de direito, o comprovativo do pagamento da taxa de arbitragem inicial, quando o sujeito passivo não opte por designar árbitro, ou o comprovativo da taxa de arbitragem, quando o sujeito passivo queira designar árbitro, a intenção de designar árbitro nos termos da alínea b), do n.º2 do artigo 6.º²⁰².

O processo arbitral inicia-se na data de constituição do tribunal arbitral, regendo-se pelos princípios do contraditório, igualdade das partes, autonomia do tribunal arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar, e da publicidade, assegurando-se a publicação das decisões arbitrais retirados os elementos susceptíveis de identificar as partes (artigo 16.º).

Como observámos, consagrou-se um prazo de seis meses para a prolação da decisão arbitral, passível de prorrogação por sucessivos períodos de dois meses, com o limite de seis meses, comunicando-se às partes o alargamento do prazo e os motivos que o fundamentam. Após a notificação da decisão, o CAAD notifica as partes do arquivamento do processo, considerando-se o tribunal dissolvido²⁰³.

A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão é dotada da mesma força executiva que as sentenças judiciais transitadas em julgado, vinculando a administração fiscal a partir do termo do prazo para o recurso ou impugnação²⁰⁴. Apesar de se consagrar a regra da irrecorribilidade das decisões arbitrais para os tribunais judiciais, não se viola o princípio da tutela jurisdicional efectiva visto possibilitar uma maior celeridade e o descongestionamento dos tribunais judiciais. A

²⁰² V. art. 10.º.

²⁰³ V. arts. 21.º, 22.º e 23.º.

²⁰⁴ Quando a decisão arbitral ponha termo ao processo sem conhecer do mérito da causa, os prazos para a reclamação, impugnação, revisão ou para suscitar nova pronúncia arbitral, contam-se a partir da notificação da decisão arbitral. A vinculação da Administração fiscal à jurisdição dos tribunais arbitrais encontra-se dependente de portaria dos membros do Governo, das áreas das finanças e da justiça, V. n.º1 do art.4.º.

instituição da arbitragem também não significa uma desjuridificação do processo tributário, visto se encontrar vedado o recurso à equidade, estando os árbitros obrigados a julgar segundo o direito constituído.

Porém, não se extingue o recurso para o Tribunal Constitucional (TC) e para o Supremo Tribunal Administrativo (STA), no caso de decisões sobre o mérito da causa. Admite-se o recurso para o TC quando a decisão arbitral recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou aplique uma norma cuja constitucionalidade tenha sido suscitada, e para o STA quando a decisão esteja em oposição quanto à mesma questão fundamental de direito, com acórdão proferido pelo TCA ou pelo Supremo Tribunal Administrativo, tendo o recurso efeito suspensivo da decisão arbitral²⁰⁵.

No âmbito do artigos 26.º e 27.º, a decisão também pode ser anulada pelo TCA quando não forem especificados os fundamentos de facto e direito que justificam a decisão, quando ocorrer oposição dos fundamentos com a decisão, no caso de falta de pronúncia sobre questões que devessem ser apreciadas ou na pronúncia de questões que não devessem ser apreciadas pelo tribunal arbitral, ou pela violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes, devendo o pedido de impugnação ser deduzido no prazo de quinze dias a contar da notificação da decisão arbitral ou da dissolução do tribunal arbitral.

Existe ainda um regime transitório de grande relevância, consagrado no artigo 30.º, que prevê a possibilidade de os sujeitos passivos, até ao termo de um ano desde a entrada em vigor do DL, submeterem aos tribunais arbitrais a apreciação dos actos tributários que se encontram pendentes de decisão em 1.ª instância nos tribunais tributários há mais de dois anos, dispensando-se o pagamento de custas judiciais. Contudo, no caso de transição de processos, os árbitros não são nomeados pelo sujeito passivo mas sim pelo CDAAD de entre a lista dos árbitros que compõem o CAAD.

A promulgação deste DL constitui uma procura da melhoria do funcionamento da justiça fiscal em Portugal, permitindo instituir um sistema alternativo aos tribunais fiscais de 1ª instância, com elevada pendência e grande morosidade processual. Assim, a fixação de um limite temporal de seis meses, prorrogável por igual período,

²⁰⁵ V. arts. 25.º e 26.º.

para a pronúncia da sentença arbitral, a ausência de formalidade especiais, a maior especialização dos árbitros em matérias complexas, e a regra da irrecorribilidade da sentença arbitral, permitirão decisões céleres e desanuviarão as pendências dos tribunais fiscais.

Como vimos a arbitragem fiscal não será uma arbitragem “ad hoc”, funcionando sob a organização do CAAD, munida de garantias de isenção e imparcialidade que a matéria fiscal exige, sendo sujeito a um apertado controlo público através do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais e do CDAAD. Acresce que todo o processo é efectuado por árbitros especializados de reconhecido mérito nas áreas em questão, e que todas as decisões serão publicadas, o que permite avaliar a sua qualidade.

Assim, faz sentido o recurso à arbitragem nas áreas em que haja poder discricionário, áreas que envolvem contratos fiscais, mormente o contrato de avença ou a transacção fiscal, (alínea b) do n.º1 do artigo 2.º do DL). A título de exemplo, ocorrendo a fixação da matéria colectável por métodos indirectos e seguindo-se o procedimento de revisão da matéria colectável previsto no artigo 92.º da LGT, na falta de acordo²⁰⁶ e considerando o contribuinte que a fixação da matéria tributável pelo órgão da administração é ilegal, pode este recorrer ao tribunal arbitral.

Procedeu-se assim à adopção de um sistema de resolução de conflitos mais célere, de reconhecidas vantagens que se dispõe a resolver o problema da morosidade da justiça fiscal e a falta de especialização dos tribunais fiscais em matérias cada vez mais complexas, oferecendo um contributo relevante para a economia nacional e para a promoção da justiça, devendo ser divulgado e promovido.

²⁰⁶ V. n.º6 do art. 92.º da LGT.

VIII. Conclusão

Como pudemos expor, a nossa convicção vai no sentido da admissibilidade de concessão de uma certa margem de livre actuação à administração fiscal, mormente para celebrar contratos fiscais de concessão de benefícios fiscais, quando se mostre necessária uma flexibilização dos instrumentos fiscais, relativamente à política económica.

Há inclusive, determinados sectores em que se demonstra indispensável a colaboração dos contribuintes, para que o interesse público seja prosseguido, fazendo-o através do recurso à via contratual.

Verificámos que a exclusão total de uma dada margem de livre decisão à administração fiscal se mostra inexecutável face à realidade actual.

Todavia, esta é uma matéria delicada, não podendo o instrumento de concessão de benefícios fiscais através da via contratual ficar reservado a certos grupos económicos que, de alguma forma, pressionam o legislador para lhes conceder soluções fiscais mais favoráveis, preterindo-se o interesse público. As medidas a adoptar devem ser de incentivo fiscal, adequadas às reais necessidades da economia, potenciando-se o progresso e o desenvolvimento das nossas empresas e do País.

O Estado fiscal tem um interesse próprio nas receitas da economia, não podendo a sua intervenção afectar totalmente a produtividade desta, visto lhe interessar que esta prospere para que possa executar as suas tarefas e fazer face às suas despesas através da arrecadação de impostos. É-lhe, por isso, benéfico que o sector produtivo seja duradouramente capaz de proporcionar os meios necessários às suas tarefas e despesas.

Dada a situação de crise em que se encontra o Estado social, é necessário beneficiar os contribuintes dispostos a investir em actividades económicas estratégicas para a economia nacional.

Só assim o Estado reduz os seus custos (não tem de investir ou pode reduzir o seu investimento) e consegue ver determinadas actividades económicas

desenvolvidas. Por outro lado, a médio/longo prazo, terá um retorno dos benefícios fiscais concedidos, com a cobrança de impostos sobre a actividade dessas empresas, que espera que prosperem.

Acresce a necessidade de tomar medidas aptas a resolver o problema do desemprego, tendo em conta os níveis a que este chegou, e aí, o apoio ao sector privado e conseqüente investimento, poderá representar uma solução, beneficiando empresas que criem postos de trabalho, condição essencial para aplicação do regime de contratos fiscais que concedem benefícios fiscais.

Sendo o imposto um importante custo associado às actividades empresariais, os operadores económicos tendem a investir em países que oferecem maiores vantagens fiscais, sendo por isso indispensável traçar um novo rumo e novas formas de encarar o sistema fiscal, arquitectando-se uma relação mais estreita entre as políticas fiscal e económica, com proveitos para ambas, na procura de uma maior eficiência.

Com a queda da muralha que separava o Estado da sociedade, aquele deve prosseguir os interesses desta através do “melhor” imposto, isto é, aquele que melhor se adequa à prossecução dos fins e funções do Estado. O desenvolvimento da participação dos cidadãos constitui uma das linhas da evolução da Administração típica de um Estado democrático contemporâneo, e a possibilidade de celebrar contratos que operam em sede da concessão de benefícios fiscais ao investimento, anuncia uma das grandes transformações, às quais a Administração não tem sido imune e que não podemos ignorar.

Conquanto, é preciso delinear objectivos sólidos, esperando-se bom senso, sabedoria e competência, tendo em vista o interesse público.

No fundo, parafraseando Diogo Leite de Campos²⁰⁷:

“Revela-se aqui a “nova” feição do Estado. Já não aquele que dá ordens e estabelece sanções, mas o organizador e promotor que assume os valores sociais e os promove através da forma organizativa adequada”.

²⁰⁷ DIOGO LEITE CAMPOS, “A total impossibilidade de prever o futuro”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 3, n.º3, Almedina, Outono, 2010,p.180.

Bibliografia

CAMPOS, Diogo Leite De, *O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos*, Coimbra, Almedina, 2006;

- “A total impossibilidade de prever o futuro”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 3, n.º3, Almedina, Outono, 2010, pp. 175-182;

- **CAMPOS, Diogo Leite De/RODRIGUES, Benjamim Silva/SOUSA, Jorge Lopes De**, in *Lei Geral Tributária Comentada e anotada*, 3.ª ed., Vislis Editores, Lisboa, Setembro, 2003;

- **CAMPOS, Diogo Leite De/FERREIRA e Eduardo Paz**, in **CAMPOS, Diogo Leite De e FERREIRA, Eduardo Paz**, *A Arbitragem em Direito Tributário*, I Conferência AIBAT-IDEFF, Colóquios IDEFF, n.º2, Coimbra, Almedina, 2010;

CANOTILHO, J.J Gomes/MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Vol. I, 4.ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2007;

CAUPERS, JOÃO, *Introdução ao Direito Administrativo*, 10.ª ed., Lisboa, Âncora Editora, 2009;

CORREIA, Sérvulo, *Legalidade e Autonomia Contratual nos Contratos Administrativos*, Coimbra, Almedina, 1987;

- “Os contratos económicos perante a Constituição”, MIRANDA, JORGE (org.), *Nos Dez Anos da Constituição*, Edição INCM, Lisboa, 1986, pp. 93-111;

CÔRTE-REAL, Pamplona, “O Contrato de Investimento Estrangeiro e a Problemática decorrente da pretensa contratualização da concessão de benefícios fiscais”, in MINISTÉRIO DAS FINANÇAS – DGCI, *XXX Aniversário do Centro de Estudos Fiscais - Colóquio A Internacionalização da Economia e a Fiscalidade*, Lisboa, DGCI, 1993;

DOURADO, Ana Paula, “O princípio da legalidade fiscal na Constituição portuguesa”, in *Perspectivas Constitucionais, nos 20 anos da Constituição de 1976*, Vol. II, Coimbra Editora, 1997, pp.429-474;

- *O princípio da legalidade fiscal, tipicidade, conceitos jurídicos e indeterminados e margem de livre apreciação*, Lisboa, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2006;

FREIRE, Maria Paula Vaz, *Nascimento, Modificação e Extinção dos Benefícios Fiscais*, Lisboa, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 1995;

GOMES, Nuno Sá, *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º165, CEF, Lisboa, 1991;

- *Manual de Direito Fiscal*, Vol.I, in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 168, CEF, Lisboa, 1993;

- *Lições de Direito Fiscal*, Vol. II, in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 134, CEF, Lisboa, 1985;

GOUVEIA, Jorge Bacelar, “Os Incentivos Fiscais Contratuais ao Investimento Estrangeiro no Direito Fiscal Português – Regime Jurídico e Implicações Constitucionais”, in *MINISTÉRIO DAS FINANÇAS – DGCI, XXX Aniversário do Centro de Estudos Fiscais – Colóquio A Internacionalização da Economia e a Fiscalidade*, Lisboa, DGCI, 1993, pp.271-297;

MARTINS, António Carvalho, *Revisão da Matéria Tributável, Procedimento de Avaliação e Escrutínio Judicial*, Coimbra, Coimbra Editora, 1999;

MARTINS, Guilherme Waldemar Oliveira, *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*, *Cadernos IDEFF*, n.º6, Coimbra, Almedina, 2006;

MONCADA, Luís Cabral de, *Direito Económico*, 4.^a ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2003;

MORAIS, Rui Duarte, *Apontamentos ao IRC*, Coimbra, Almedina, 2007;

NABAIS, J. Casalta, *Contratos Fiscais (reflexões acerca da sua admissibilidade)*, n.º5 série *Studia Juridica*, Coimbra, Coimbra Editora, 1994;

- *Direito Fiscal*, 4.^a ed., Coimbra, Almedina, 2006;
- *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Coimbra, Almedina, 1998;
- “Investimento estrangeiro e contratos fiscais”, *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2005, pp.407-432;
- “O Princípio da Legalidade Fiscal e os Actuais Desafios da Tributação”, in *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, Volume Comemorativo dos 75 anos, Coimbra, 2003, pp. 1057-1119;
- “A constituição Fiscal Portuguesa e Alguns dos seus Desafios”, *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Armando Marques Guedes*, Coimbra Editora, 2004, pp. 85-106;
- “O Princípio do Estado Fiscal”, *Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Professor João Lumbrales*, Edição da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Coimbra Editora, 2000;
- “Por uma Liberdade com Responsabilidade”, *Estudos sobre direitos e deveres fundamentais*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007;
- “Por um Estado Fiscal Suportável” – *Estudos de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2005, p.41-60 e 102-114;

OLIVEIRA, MÁRIO Esteves de/GONÇALVES, Pedro Costa/ AMORIM, J. Pacheco De, *Código Do Procedimento Administrativo Comentado*, Vol. II, Coimbra, Almedina, 1995;

PALMA, Clotilde Celorico/MARTINS, Guilherme Waldemar De Oliveira, “A Introdução dos Acordos Prévios sobre Preços de Transferência na Legislação Fiscal Portuguesa: nota preliminar”, in *Revista Fiscalidade*, n.º36, Out. - Dez., 2008, pp 19-28;

PEREIRA, Paula Rosado, “Acordos Prévios sobre Preços de Transferência – Breve contributo para uma Análise Relativa à sua Introdução em Portugal”, in *Estudos*

Jurídicos e Económicos em homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco, Vol.3, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2006, pp.555-578;

ROCARD, Michel, "Un Avenir Négocié", *Droit Social*, n.º1, 1988.

SANCHES, J.L. Saldanha, *Justiça Fiscal*, Fundação Francisco Manuel dos Santos, Relógio D'Água Editores, Setembro, 2010;

- *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2007;

VASQUES, Sérgio, *Os Impostos do Pecado o Álcool, o Tabaco, o Jogo e o Fisco*, Almedina, 1999;

XAVIER, Alberto, *Manual de Direito Fiscal*, Vol.I, Lisboa, 1981;

- *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Coimbra, 1972.

Endereços consultados na Internet

- <http://arbitragem.pt/>
- <http://www.caad.org.pt/>
- <http://www.iapmei.pt/>
- <http://www.min-economia.pt/>
- <http://www.min-financas.pt/>
- www.portugalglobal.pt/
- <http://www.tribunalconstitucional.pt/>

Anexo

Minuta de Contrato Fiscal de Investimento

MINUTA BASE

CONTRATO FISCAL DE INVESTIMENTO

ENTRE:

O ESTADO PORTUGUÊS, representado pelo Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e à Inovação, I. P., adiante designado por IAPMEI, com sede no Porto, na Rua de Salazares, 842, Pessoa Colectiva nº 501 373 357;

OU

O ESTADO PORTUGUÊS, representado pela Agência para o Investimento e Comércio Externo de Portugal, E.P.E., adiante designada por AICEP, pessoa colectiva de direito público com natureza empresarial, titular do cartão de pessoa colectiva nº 506 320 120, com sede no Porto, na Rua António Bessa Leite, 1430, matriculada na Conservatória do Registo Comercial do Porto sob o nº 1/20021217 e com o capital social de 110 milhões de Euros.

E:

_____ Pessoa Colectiva nº, matriculada na Conservatória do Registo Comercial de, com o capital de _____ Euros, e sede na _____, representada por (nome, estado civil, morada, BI), que outorgam na qualidade de e no uso de poderes legais para este acto, adiante designada por PROMOTOR.

É celebrado, ao abrigo [do Decreto-Lei nº 203/2003, de 10 de Setembro, do Decreto-Lei nº 245/2007, de 25 de Junho, e]do artigo 9.º do Código Fiscal do Investimento (CFI), aprovado pelo Decreto-Lei nº 249/2009, de 23 de Setembro, e do artigo n.º 41.º n.os 1 a 3 do Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo Decreto-Lei nº 215/89, de 1 de Julho, com a redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de Setembro, o presente CONTRATO FISCAL DE INVESTIMENTO, o qual se regerá pelas Cláusulas seguintes:

CLÁUSULA PRIMEIRA
(Objecto)

1. É acordado o presente contrato fiscal que regula os termos e condições em que o ESTADO PORTUGUÊS concede o BENEFÍCIO FISCAL contratual, temporário e condicionado ao PROJECTO a implementar pelo PROMOTOR.
2. A concessão do BENEFÍCIO FISCAL constitui contrapartida do exacto e pontual cumprimento pelo PROMOTOR dos objectivos e obrigações fixadas nos termos e condições constantes do presente CONTRATO e seus Anexos.

CLÁUSULA SEGUNDA (Definições)

Para efeitos do presente CONTRATO e respectivos Anexos os termos e expressões abaixo indicadas têm o significado e conteúdo seguintes:

a) ALTERAÇÃO DAS CIRCUNSTÂNCIAS

A alteração anormal das circunstâncias em que as Partes fundaram a decisão de contratar desde que a exigência das obrigações assumidas pela Parte lesada afecte gravemente os princípios da boa-fé e não esteja coberta pelos riscos próprios do CONTRATO, definida nos termos da legislação vigente.

b) IAPMEI

O IAPMEI - Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e à Inovação, I. P., adiante designado por IAPMEI, com sede no Porto, na Rua de Salazares, 842, Pessoa Colectiva nº 501 373 357.

OU

b) AICEP

A AICEP - Agência para o Investimento e Comércio Externo de Portugal, E.P.E., pessoa colectiva de direito público, titular do cartão de pessoa colectiva nº 506 320 120, com sede no Porto, na Rua António Bessa Leite, 1430.

c) CONSELHO

O CONSELHO INTERMINISTERIAL DE COORDENAÇÃO DOS INCENTIVOS FISCAIS AO INVESTIMENTO a conceder até 2020, organismo criado pelo Decreto-Lei nº 249/2009, de 23 Setembro com as competências constantes do artigo 5.º do CFI.

d) APLICAÇÕES RELEVANTES

Consideram-se como APLICAÇÕES RELEVANTES para efeito de cálculo de BENEFÍCIO FISCAL, as aplicações efectuadas pelo PROMOTOR em conformidade com os requisitos estabelecidos no Decreto-Lei nº 249/2009, de 23 de Setembro.

e) CAPITAIS PRÓPRIOS

Consideram-se CAPITAIS PRÓPRIOS o montante em euros registado nas contas da PROMOTOR em conformidade com o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), incluindo os suprimentos ou empréstimos dos Sócios desde que os mesmos venham a ser incorporados no capital social até à data da celebração do presente CONTRATO

f) FORÇA MAIOR

Considera-se caso de FORÇA MAIOR o facto natural ou situação imprevisível e inevitável cujos efeitos se produzam independentemente da vontade ou das circunstâncias próprias do PROMOTOR e que impeçam a realização dos objectivos do CONTRATO e/ou o cumprimento das obrigações do PROMOTOR.

g) GRAU DE CUMPRIMENTO DO CONTRATO

Considera-se GRAU DE CUMPRIMENTO DO CONTRATO (GCC) o indicador sintético para efeitos de determinação do BENEFÍCIO FISCAL a conceder.

h) BENEFÍCIO FISCAL

O incentivo a conceder pelo ESTADO PORTUGUÊS ao PROMOTOR nos termos e condições constantes do presente CONTRATO, do Artigo 41º n.ºs 1 a 3 do Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo DL n.º 215/89, de 1 de Julho com a redacção que lhe foi dada pelo DL n.º 249/2009, de 23 de Setembro, ao abrigo da Resolução do Conselho de Ministros N.º, publicada no Diário da República, Iª Série N.º...., de de,

i) INVESTIMENTO TOTAL

É considerado como INVESTIMENTO TOTAL o conjunto dos gastos suportados pelo PROMOTOR discriminado de seguida:

(i) as APLICAÇÕES RELEVANTES;

(ii) os elementos dos activos fixos tangíveis e intangíveis não incluídos na definição de APLICAÇÕES RELEVANTES;

(iii) os custos de aquisição de terreno onde se realizará o projecto *(a incluir se aplicável ao projecto)*

(iv) os juros referentes ao PERÍODO DE INVESTIMENTO, quando capitalizados *(a incluir se aplicável ao projecto)* ;

(v) o activo líquido corrente da SOCIEDADE directamente imputável ao PROJECTO, definido como a soma das existências e do realizável de curto prazo, depois de deduzido o exigível de curto prazo *(a incluir se aplicável ao projecto)*

(vi) os custos das Acções de Formação Profissional *(a incluir se aplicável ao projecto)*

l) PERÍODO DE INVESTIMENTO

O período compreendido entre XX de XXXX de XXX e XX de XXXXXX de XXX.

m) PROJECTO

.....

de acordo com o Plano de Investimento que constitui o Anexo I ao presente CONTRATO.

n) PRODUTO/SERVIÇOS

(i)

(ii)

Produzidos/prestados pelo PROMOTOR e classificados de acordo com as normas comunitárias como originários de Portugal.

o) PROMOTOR

....

p) VALOR ACRESCENTADO BRUTO

Considera-se VALOR ACRESCENTADO BRUTO o montante determinado de acordo com a seguinte formula:

VAB = (Vendas de Produtos + Vendas de Mercadorias + Prestação de serviços + Variação da Produção + Trabalhos para a própria empresa + Proveitos Suplementares + Subsídios à Exploração) - (Custo das Mercadorias + Custo das Matérias Primas e Subsidiárias Consumidas + Fornecimentos e Serviços Externos + Impostos Indirectos)

q) VIGÊNCIA DO CONTRATO

O período compreendido entre a data de entrada em vigor do presente CONTRATO e XX de XXXXXX de XXXX.

**CLÁUSULA TERCEIRA
(Objectivos do PROJECTO)**

1. A concessão do BENEFÍCIO FISCAL fica especificamente condicionada à realização, no âmbito do PROJECTO, dos seguintes objectivos: *(a título de exemplo)* (o que aqui for incluído terá de constar do GCC

a) A aquisição / construção / expansão da unidade industrial *(a adaptar consoante o caso)* do PROMOTOR, nos termos do Plano de Investimento que constitui o Anexo I ao presente CONTRATO.

b) A realização, durante o período de investimento, de um INVESTIMENTO TOTAL que se estima em Euros: _____,00 (_____ - euros)

c) A criação de um número total de _____ postos de trabalho permanentes do PROMOTOR, bem como a manutenção destes e dos postos de trabalho já existentes, nos seguintes termos:

d) O alcance, pelo PROMOTOR, dos seguintes valores de Volume de Negócios acumulados, desde _____-:

(i) Euros: _____ - (_____) em _____ -.

(ii) Euros: _____ - (_____) em _____ -.

(iii) Euros: _____ - (_____) em _____ -.

e) A obtenção, pelo PROMOTOR, dos seguintes valores de VALOR ACRESCENTADO, acumulados desde _____:

(i) Euros: _____ - (_____) em _____ -.

(ii) Euros: _____ - (_____) em _____ -.

(iii) Euros: _____ - (_____) em _____ -.

2. A aptidão para atingir qualquer um dos objectivos do PROJECTO constantes da presente Cláusula pressupõe a não ocorrência de factos que consubstanciem FORÇA MAIOR ou de ALTERAÇÃO DE CIRCUNSTÂNCIAS.

3. A existência ou não de FORÇA MAIOR ou de ALTERAÇÃO DE CIRCUNSTÂNCIAS é reconhecida por acordo das Partes ou por recurso aos tribunais tributários nos termos das Cláusulas Décima Sexta e Décima Sétima do presente CONTRATO.

CLÁUSULA QUARTA (Obrigações do PROMOTOR)

O PROMOTOR obriga-se perante o ESTADO PORTUGUÊS a:

a) Realizar o PROJECTO, nos termos, prazos e condições definidos no presente CONTRATO e, através da execução pontual do mesmo, a atingir os objectivos constantes da Cláusula Terceira;

b) Não utilizar para outro fim, não ceder, alienar, locar, ou onerar, no todo ou em parte, quer a gestão, quer a propriedade dos bens adquiridos e considerados APLICAÇÕES RELEVANTES, sem prévia autorização do ESTADO PORTUGUÊS durante o prazo de vigência do presente CONTRATO, sem prejuízo de o PROMOTOR ficar autorizado a constituir hipotecas, penhores ou outras garantias de primeiro grau sobre o activo fixo corpóreo incluído no INVESTIMENTO TOTAL, desde que a favor de bancos ou outras instituições financeiras similares que tenham contribuído para o financiamento do PROJECTO;

c) Manter durante a vigência do presente CONTRATO, uma contabilidade que seja adequada às análises requeridas para apreciação e acompanhamento do PROJECTO.

d) Mostrar-se dotado de uma situação financeira equilibrada, sendo entendida como tal uma autonomia financeira não inferior a 20%, calculada pelo rácio entre os capitais próprios e os activos totais, sujeita a verificação anual através dos balanços de encerramento dos respectivos períodos de tributação;

e) Fornecer, nos prazos estabelecidos, todos os elementos que lhe forem solicitados pelas entidades competentes para efeitos de acompanhamento, controlo e fiscalização do PROJECTO, com vista ao cumprimento dos objectivos definidos na Cláusula Terceira do presente CONTRATO;

f) Comunicar ao IAPMEI/à AICEP qualquer alteração ou ocorrência que ponha em causa os pressupostos relativos à aprovação do PROJECTO, bem como a sua realização pontual;

- g) Cumprir atempadamente as obrigações legais a que esteja vinculada, designadamente as tributárias;
- h) Manter as condições legais necessárias ao exercício da respectiva actividade, nomeadamente quanto à sua situação em matéria de licenciamento;
- i) Cumprir as regras de contratação pública e dos normativos nacionais e comunitários em matéria de ambiente, igualdade de oportunidades e concorrência;
- l) Manter a sua posição contratual que só poderá ser cedida nos termos da Cláusula Décima Primeira.

CLÁUSULA QUINTA **(Sistema Científico e Tecnológico e Fornecedores)**

O PROMOTOR compromete-se a desenvolver melhores esforços no sentido de:

- a) Promover a interacção com as Instituições Relevantes do Sistema Científico Nacional, nomeadamente na fase da implementação e no desenvolvimento futuro do Projecto.
- b) Aumentar a base de fornecedores já existentes e de cooperar, quando solicitado, com o ESTADO PORTUGUÊS, com vista a tentar atrair para Portugal novos fornecedores, nomeadamente para o equipamento, serviços e matérias-primas.

CLÁUSULA SEXTA **(Benefícios)**

1. O PROMOTOR obriga-se perante o ESTADO PORTUGUÊS a atingir os objectivos e cumprir as obrigações constantes do presente CONTRATO, sendo-lhe concedido um BENEFÍCIO FISCAL até ao montante máximo de Euros:..... (..... Euros), correspondente a% (..... por cento) das APLICAÇÕES RELEVANTES efectivamente realizadas.

2. O BENEFÍCIO FISCAL é composto por:

- a) Crédito fiscal em sede de IRC, determinado com base na aplicação de uma percentagem de% (..... por cento) das APLICAÇÕES RELEVANTES efectivamente realizadas, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do CFI.

Ou (pela aplicação da Regra de *Minimis*)

a) Crédito fiscal em sede de IRC correspondente a:

i).....% (.....) das APLICAÇÕES RELEVANTES em activo fixo tangível efectivamente realizadas, até ao montante máximo de Euros:(.....);

ii).....% (.....) das APLICAÇÕES RELEVANTES em activo fixo intangível efectivamente realizadas, até ao montante máximo de Euros:(.....), pela aplicação da Regra de *de Minimis*.

b) Isenção/redução de Imposto Municipal sobre Imóveis, até 31 de Dezembro de inclusive (*termo da vigência do Contrato*), relativamente aos prédios utilizados pelo PROMOTOR na actividade desenvolvida no âmbito do PROJECTO, conforme deliberação da Assembleia Municipal de..., de ../../... nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do CFI;

c) Isenção/redução de Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis, relativamente aos imóveis adquiridos pelo PROMOTOR até 31 de Dezembro de (*termo do período de investimento*) e destinados ao exercício da sua actividade no âmbito do PROJECTO,

conforme deliberação da Assembleia Municipal de....., de .././... nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 16.º do CFI;

d) Isenção do Imposto do Selo devido em todos os actos ou contratos necessários à realização do PROJECTO nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 16.º do CFI,.

3. O crédito fiscal em sede de IRC consiste na dedução ao montante apurado nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas da quantia resultante da aplicação da percentagem referida no número 2. ao valor das APLICAÇÕES RELEVANTES realizadas em cada um dos períodos de tributação que decorram até ao termo da vigência do Contrato.

4. A dedução a que se refere o número anterior é efectuada na liquidação de IRC respeitante ao período de tributação em que foram realizadas as APLICAÇÕES RELEVANTES, ou quando o não possa ser integralmente, a importância ainda não deduzida poderá sê-lo, nas mesmas condições, na liquidação dos exercícios seguintes até ao termo da vigência do presente CONTRATO.

5. A dedução anual máxima tem por limite o total da colecta apurada em cada exercício (*no caso de criação de empresa*) / o maior valor entre 25% do total do INCENTIVO FISCAL concedido ou 50% da colecta apurada em cada exercício (*no caso de projectos em sociedades já existentes*).

6. A utilização cumulativa dos benefícios fiscais não pode exceder o montante máximo estabelecido no número 1 da presente Cláusula.

7. O promotor beneficia de dispensa de prestação de garantia dos direitos de importação e demais imposições eventualmente devidos pelas mercadorias não comunitárias sujeitas aos regimes de entreposto aduaneiro, aperfeiçoamento activo em sistema suspensivo e destino especial, durante o período de vigência do contrato ou até à sua resolução, nos termos definidos no artigo 19.º do CFI.

8. A atribuição dos benefícios fiscais constantes do n.º 1 da presente cláusula implica a celebração de um acordo prévio sobre preços de transferência, nos termos do artigo 20.º do CFI.

CLÁUSULA SÉTIMA **(Atribuição do BENEFÍCIO FISCAL)**

1. A atribuição do INCENTIVO FISCAL é concretizada através de um sistema de pontuação que medirá o GRAU DE CUMPRIMENTO DO CONTRATO (GCC) em relação aos valores dos objectivos contratuais previstos na Cláusula Terceira, no que respeita aindicadores x_i :

- (x 1)
- (x 2)
- (x3)
- (x 4)

2. Aos indicadores supra referidos são atribuídos factores de ponderação, tendo em atenção os impactos macroeconómicos β_i :

β_1 -

β_2 -

β_3 -

β_4 -

Total:1.00

3. Para cada um dos indicadores x_i , é calculado um factor de realização face aos objectivos previstos na Cláusula Terceira do presente CONTRATO, sendo o cálculo de GCC efectuado através da aplicação da seguinte fórmula:

$$GCC = \sum_{i=1...4} \beta_i (x'_i / x_i)$$

Onde

x_i - é o valor do indicador proposto no CONTRATO;

x'_i - é o valor efectivo do Objectivo, medido com base nos dados reportados ao final do período de tributação de ..., ... e, podendo variar entre zero e o valor de 1,1 x_i .

4. Caso o GCC seja superior ou igual a 90% (noventa por cento), os objectivos contratuais consideram-se cumpridos e o BENEFÍCIO FISCAL atribuído corresponderá ao montante máximo estabelecido na Cláusula Sétima do presente CONTRATO.

5. Caso o GCC seja inferior a 90% (noventa por cento), mas igual ou superior a 70% (setenta por cento), os objectivos contratuais consideram-se parcialmente cumpridos e o BENEFÍCIO FISCAL atribuído sofre um reajustamento, em resultado da verificação do PROJECTO.

6. Caso o PROMOTOR não atinja o valor mínimo de GCC de 70% (setenta por cento), os objectivos consideram-se não cumpridos, procedendo-se nos termos da Cláusula Décima Quinta do presente CONTRATO.

7. O reajustamento previsto no número cinco é sempre proporcional à pontuação efectivamente obtida, em cada momento da verificação, face à pontuação desejável de 1.00, podendo assim consistir no decréscimo ou no acréscimo do valor anteriormente ajustado até ao montante máximo atribuído.

CLÁUSULA OITAVA **(Fiscalização e Acompanhamento)**

1. Sem prejuízo das funções de tutela ministerial do sector e dos poderes de fiscalização que, nos termos da lei, cabem às competentes instâncias oficiais do ESTADO PORTUGUÊS assim como de outras entidades a quem respeitem as matérias reguladas neste CONTRATO, incumbe ao CONSELHO e ao IAPMEI/à AICEP a responsabilidade de assessorar, acompanhar e fiscalizar a execução do presente CONTRATO, devendo o PROMOTOR fornecer-lhes todas as informações necessárias para o efeito.
2. O PROMOTOR faculta, em tempo oportuno, com a devida periodicidade e conforme lhe seja solicitado pelas entidades competentes do ESTADO PORTUGUÊS no exercício dos poderes que lhe sejam cometidos por lei, as provas adequadas de que estão a ser satisfeitos os objectivos e obrigações constantes do presente CONTRATO.
3. O PROMOTOR aceita a fiscalização do cumprimento das obrigações resultantes do presente CONTRATO, a efectuar pelo CONSELHO, pelo IAPMEI/pela AICEP e pela Direcção Geral dos Impostos, ou por entidades devidamente mandatadas para o efeito.
4. A fiscalização é efectuada através de visitas ao local em que o PROJECTO se desenvolve, bem como através da realização de auditorias técnico-financeiras ao PROJECTO.
5. As acções de fiscalização são executadas com a periodicidade havida por conveniente, durante o período normal de expediente e com pré-aviso.
6. A verificação financeira do PROJECTO terá por base uma declaração de despesa do INVESTIMENTO TOTAL certificada por um revisor oficial de contas.

CLÁUSULA NONA (Contabilidade)

1. O PROMOTOR obriga-se a organizar e a manter durante a vigência do presente CONTRATO uma contabilidade organizada de acordo com o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) em vigor por forma a comprovar o cumprimento dos objectivos do PROJECTO.
2. Todos os documentos de despesas são devidamente numerados e classificados, constituindo um processo individual, que deve ser mantido no mínimo durante o prazo previsto no artigo 130.º do CIRC.

CLÁUSULA DÉCIMA (Renegociação)

1. O presente CONTRATO pode ser objecto de renegociação, caso ocorra algum evento que altere substancialmente as circunstâncias em que as partes fundaram a sua vontade de contratar.
2. Qualquer alteração contratual decorrente da renegociação prevista no número anterior será submetida a decisão final nos termos do artigo 9º do CFI.

CLÁUSULA DÉCIMA PRIMEIRA (Cessão da posição contratual)

A cessão da posição contratual do PROMOTOR só pode ter lugar por motivos devidamente justificados e após prévia autorização do membro do Governo titular da pasta das Finanças, nos

termos do número 3 do artigo 15.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, na sequência da verificação do cumprimento das condições de acesso e elegibilidade do cessionário.

CLÁUSULA DÉCIMA SEGUNDA (Direito de Audição)

1. Caso se verifique uma situação susceptível de conduzir à resolução do presente CONTRATO, o CONSELHO comunica ao PROMOTOR para que esta, querendo, possa responder no prazo de 30 dias.
2. Analisada a resposta do PROMOTOR à comunicação ou decorrido o prazo para a sua emissão o CONSELHO no prazo de 60 dias emite um relatório fundamentado do qual constará elaborará uma proposta fundamentada em que proporá, se for caso disso, a resolução do presente CONTRATO.

CLÁUSULA DÉCIMA TERCEIRA (Resolução)

1. A resolução do presente CONTRATO é declarada por Resolução do Conselho de Ministros mediante proposta do CONSELHO, nos seguintes casos:
 - a) Não cumprimento dos objectivos e obrigações estabelecidos no presente CONTRATO nos prazos nele fixados por facto imputável ao PROMOTOR, incluindo o encerramento da unidade que irá implementar o PROJECTO.
 - b) Não cumprimento atempado das obrigações fiscais por parte do PROMOTOR.
 - c) Prestação de informações falsas sobre a situação do PROMOTOR ou viciação de dados fornecidos na apresentação, apreciação e acompanhamento do PROJECTO.
 - d) Realização de APLICAÇÕES RELEVANTES inferiores ao montante mínimo legalmente exigido.
2. Para efeitos da aferição do incumprimento nos termos previstos na alínea a) do número anterior deve ser tido em conta o GRAU DE CUMPRIMENTO DO CONTRATO de acordo com o disposto na Cláusula Sétima do presente CONTRATO.

CLÁUSULA DÉCIMA QUARTA (Casos Especiais de Resolução)

1. Caso o incumprimento do presente CONTRATO seja causado pelo encerramento da unidade que irá implementar o PROJECTO, a resolução do CONTRATO determinará, por parte do PROMOTOR, a restituição da totalidade do INCENTIVO FISCAL recebido, efectuada nos termos da Cláusula Décima Terceira do presente CONTRATO.
2. Para efeitos do disposto na presente Cláusula, será tida como encerramento da unidade a redução para valores iguais ou inferiores a ...% (cinquenta por cento) dos objectivos de e deprevistos na Cláusula Terceira do presente CONTRATO.

CLÁUSULA DÉCIMA QUINTA (Efeitos da Resolução)

A resolução do presente CONTRATO implicará a perda total dos benefícios fiscais que constituem o BENEFÍCIO FISCAL concedido nos termos deste CONTRATO e ao abrigo do CONTRATO DE INVESTIMENTO e ainda a obrigação de, no prazo de 30 dias a contar da data da respectiva notificação e independentemente do tempo entretanto decorrido desde a data da verificação dos respectivos factos geradores de imposto, pagar nos termos da Lei as importâncias correspondentes às receitas fiscais não arrecadadas, acrescidas de juros compensatórios nos termos do artigo 35.º da LGT, havendo lugar a procedimento executivo, verificando-se a falta de pagamento até ao termo daquele prazo de 30 dias.

CLÁUSULA DÉCIMA SEXTA **(Interpretação)**

Sempre que entre as Partes Contratantes se suscitem dúvidas quanto à interpretação ou aplicação do presente CONTRATO, se mostrar necessária a sua integração ou se gerar conflito ou diferendo ou se verificar uma situação de FORÇA MAIOR ou de ALTERAÇÃO DE CIRCUNSTÂNCIAS, aquelas envidarão os melhores esforços para se porem de acordo ou resolverem amigavelmente as divergências ou litígios.

CLÁUSULA DÉCIMA SÉTIMA **(Tribunais Tributários)**

Caso não seja possível a obtenção de uma solução amigável e negociada nos termos da Cláusula Décima Sexta do presente CONTRATO e sem prejuízo do disposto na Cláusula Décima Terceira do presente CONTRATO, as Partes Contratantes reconhecem a competência exclusiva dos Tribunais Tributários para dirimir as questões relacionadas com o BENEFÍCIO FISCAL.

CLÁUSULA DÉCIMA OITAVA **(Exclusividade)**

Na VIGÊNCIA DO CONTRATO e relativamente às APLICAÇÕES RELEVANTES para efeitos do BENEFÍCIO FISCAL, previstas no Anexo III ao presente CONTRATO, fica vedado à PROMOTOR o acesso a outros incentivos da mesma natureza que não os expressamente consignados no presente CONTRATO e seus Anexos bem como a quaisquer outros que venham a ser criados.

CLÁUSULA DÉCIMA NONA **(Notificações, idioma e anexos)**

1. Para efeitos do presente CONTRATO, qualquer notificação ou comunicação efectua-se na pessoa da PROMOTOR.
2. O presente CONTRATO é redigido na língua portuguesa, sendo esta versão a única oficial atendível para todos os fins e efeitos contratuais e legais.
3. O presente CONTRATO contém três/quatro Anexos, os quais dele fazem parte integrante:

- a) Anexo I, referente à Resolução do Conselho de Ministros que o aprova;
- b) Anexo II, referente ao Plano de Investimento;
- c) Anexo III, referente às Aplicações Relevantes;
- d) Anexo IV, referente ao Acordo Prévio sobre Preços de Transferência.

CLÁUSULA VIGÉSIMA
(Duração)

1. O presente CONTRATO entra em vigor partir da data em que o ESTADO PORTUGUÊS, através do IAPMEI/da AICEP, comunicar ao PROMOTOR que a Comissão Europeia considerou cumpridas as formalidades de comunicação que sejam aplicáveis e/ou sendo caso para tal, declarou o BENEFÍCIO FISCAL compatível com o Mercado Comum (quando aplicável).

2. Se, no prazo de 120 (cento e vinte) dias contados da data da assinatura do presente CONTRATO não for feita ao PROMOTOR a comunicação a que se refere o número anterior qualquer das Partes Contratantes pode legalmente denunciá-lo, sem lugar a indemnização.

3. O presente Contrato produz efeitos a partir do início do período de investimento, vigorando até de de..... (termo da vigência do Contrato).

ou

***CLÁUSULA VIGÉSIMA**
(Duração)

O presente CONTRATO produz efeitos a partir do início do período de investimento, vigorando desde a data da sua assinatura até de de..... (termo da vigência do Contrato), se entretanto não for legalmente resolvido, vinculando-se quantitativa e qualitativamente as PARTES, conforme as definições, objectivos e obrigações constantes deste CONTRATO.

**(a utilizar caso o projecto não deva ser notificado à Comissão)*

***CLÁUSULA VIGÉSIMA PRIMEIRA**
(Isenção de Notificação)

O BENEFÍCIO FISCAL concedido ao abrigo do presente CONTRATO não é notificável à Comissão Europeia por respeitar todas as condições fixadas nos Capítulos I e II do

Regulamento (CE) 800/2008 da Comissão, de 6 de Agosto, publicado pelo JO L 214, que aprovou o regulamento geral de isenção por categoria, em particular o disposto nos artigos 1º, 4º, 5º, 6º, 7º, 8º, 12º e 13º.

**(a utilizar caso o projecto não deva ser notificado à Comissão)*

Feito em _____, aos dias do mês de de 20, em exemplares

Pelo ESTADO PORTUGUÊS

O IAPMEI/ A AICEP

Pelo PROMOTOR